# GENERALINIO ADVOKATO L. A. GEELHOED IŠVADA,

pateikta 2006 m. balandžio 6 d. [1]

## I — Įvadas

1. Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs *Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent* (Gento (Belgija) Pirmosios instancijos teismas) klausia, ar EB 56 straipsnis nedraudžia valstybei narei, pavyzdžiui, Belgijos Karalystei, apmokestinti dividendus iš bendrovių rezidenčių ir ne rezidenčių vienodu mokesčio tarifu, neatsižvelgiant į tai, kad pastaruoju atveju buvo sumokėtas mokestis prie šaltinio toje kitoje valstybėje narėje.

2. Dar kartą keliamas klausimas dėl EB 56 straipsnyje numatyto draudimo riboti kapitalo judėjimą apimties dividendų apmokestinimo atžvilgiu ir, netiesiogiai, ar šiame straipsnyje nustatytas draudimas yra kartu ir reikalavimas valstybėms narėms išvengti dvigubo teisinio apmokestinimo (t. y. tų pačių to paties apmokestinamojo asmens pajamų apmokestinimo du kartus).

## II — Teisinis pagrindas

### A — *Prancūzijos ir Belgijos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo: pagrindas ir atitinkamos nuostatos*

3. Tuo metu, kai vyko byloje nagrinėjami faktai, Prancūzija dividendus apmokestino taikydama „įskaitymo“ sistemą (t. y. visas bendrovės pelno mokestis ar jo dalis buvo įskaitoma į pajamų mokestį už akcininkų dividendus, akcininkams suteikiant *„avoir fiscal“* – mokesčių kreditą). Taip šia sistema buvo siekiama sušvelninti dvigubą ekonominį apmokestinimą, t. y. tų pačių pajamų apmokestinimą du kartus pas skirtingus mokesčių mokėtojus. Ši sistema gali būti palyginama su dividendų apmokestinimo sistemomis, kaip antai „ceduliarinės“ (įmonės pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu,

1 — Originalo kalba: anglų.

o dividendai – kaip atskira pajamų rūšis, ir tai švelnina dvigubą ekonominį apmokestinimą), „klasikinės" (įmonės pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu, o paskirstytas pelnas apmokestinamas dar kartą kaip akcininkų pajamos, nesušvelninant dvigubo ekonominio apmokestinimo), ir dividendų „atleidimo" nuo mokesčių sistemomis (dividendai atleidžiami nuo pajamų mokesčio, tai reiškia, kad nėra dvigubo ekonominio apmokestinimo) [2].

5. Prancūzijos ir Belgijos DAIK 19 straipsnio A skirsnio 1 ir 2 dalys numato, kad kai dividendus išmoka Prancūzijos bendrovė Belgijoje gyvenančiam privačiam asmeniui, o ne pelno mokesčiu apmokestinamai bendrovei, ir kai šie dividendai buvo apmokestinti mokesčiu prie šaltinio Prancūzijoje, Belgijoje mokėtinas mokestis už šias pajamas po mokesčio prie pajamų šaltinio bus sumažintas, pirma, bet kokiu nustatytu įprasto tarifo išskaičiuojamuoju mokesčiu (*„précompte mobilier"*) ir, antra, fiksuoto dydžio užsienio mokesčio tarifu (*„quotité forfaitaire d'impôt étranger"* arba – QFIE), ir tai atliekama pagal Belgijos teisės aktuose nustatytas sąlygas, numatančias, kad tarifas negali būti mažesnis nei 15 % visos šios sumos.

B — *Taikytini Belgijos teisės aktai*

4. 1964 m. kovo 10 d. Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, pasirašytos tarp Prancūzijos ir Belgijos su daliniais pakeitimais (toliau – Prancūzijos ir Belgijos DAIK) 15 straipsnio 3 dalis numato, kad Prancūzijoje įsteigtos įmonės išmokėti dividendai, kurie Prancūzijos rezidentams suteikia teisę į mokesčio kreditą (*„avoir fiscal"*), tokią teisę taip pat suteikia ir Belgijoje nuolat gyvenantiems asmenims, atskaičius 15 % mokestį prie šaltinio nuo visos dividendų sumos, kurią sudaro išmokėti dividendai ir *avoir fiscal*.

6. Tuo metu, kai vyko byloje nagrinėjami faktai, Belgijoje buvo taikoma ceduliarinė dividendų apmokestinimo sistema, kurios esmę paaiškinau 3 punkte. 1992 m. Belgijos pajamų mokesčio kodekso (CIR 92) 171 straipsnis nukrypsta nuo bendros privatiems asmenims taikomos Belgijos pajamų mokesčio sistemos (pagal kurią visos pajamos yra sudedamos ir apmokestinamos progresyviniu mokesčio tarifu) ir numato tam tikroms pajamoms du skirtingus mokesčio tarifus. 171 straipsnis visų pirma nustato, kad dividendai iš esmės [3] yra apmokestinami specialiu 25 % mokesčio tarifu.

2 — Žr. išsamiau Komisijos komunikatą Tarybai, Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Fizinių asmenų dividendų apmokestinimas vidaus rinkoje" KOM(2003) 810 galutinis ir mano 2006 m. vasario 23 d. Išvadą byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, nagrinėjama Teisme, 4–7 punktai).

3 — Išskyrus atvejus, numatytus CIR 1992 269 straipsnio 2 ir 3 dalyse.

7. CIR 92 285 straipsnis, be kita ko, numato, kad fiksuoto dydžio užsienio mokesčio dydžio įskaitymas yra taikomas tik investicinių bendrovių paskirtiems ar išmokėtiems dividendams.

## III — Faktinės aplinkybės ir prejudicinis klausimas

8. Sutuoktiniai Kerckhaert-Morres nagrinėjamu metu gyveno Belgijoje, ir joje buvo apmokestinamos jų visame pasaulyje gaunamos pajamos, įskaitant ir dividendus.

9. 1995 m. ir 1996 m. jie iš Prancūzijoje įsteigtos įmonės *Eurofers SARL* (toliau – *Eurofers*) gavo dividendų, kuriems Prancūzijos mokesčių administratorius suteikė mokesčio kreditą (*avoir fiscal*). Remiantis Prancūzijos ir Belgijos DAIK 15 straipsnio 3 dalimi, šis mokesčio kreditas buvo laikomas gautais dividendais, nuo kurių buvo išskaitytas Prancūzijos 15 % mokestis prie šaltinio. Išskaičius šį mokestį prie šaltinio gauta mokesčio kredito suma buvo 34 566 204 BEF (856 873,81 EUR) už 1995 m. ir 7 137 702 BEF (177 831,43 EUR) už 1996 metus. Šios pajamos nebuvo apmokestintos Belgijos *précompte mobilier*.

10. Deklaruodami savo pajamas 1996 m. ir 1997 m. mokesčių deklaracijose, sutuoktiniai Kerckhaert-Morres deklaracijų priede (remdamiesi Prancūzijos ir Belgijos DAIK 19 straipsnio A skirsnio 1 ir 2 dalimis) pareikalavo taikyti 15 % QFIE.

11. Pagal CIR 92 171 straipsnį šios pajamos buvo apmokestintos 25 % tarifu. QFIE nebuvo taikytas.

12. Sutuoktiniai Kerckhaert-Morres apskundė šį Belgijos mokesčių administratoriaus (*Gewestellijke Directie Antwerpen I*) sprendimą Gento *Rechtbank van Eerste Aanleg*, remdamiesi tuo, kad jis pažeidžia Prancūzijos ir Belgijos DAIK 19 straipsnio A skirsnio 1 ir 2 dalis bei EB 56 straipsnį.

13. 2004 m. gruodžio 1 d. Nutartimi *Rechtbank van Eerste Aanleg* kreipėsi į Teisingumo Teismą pateikdamas šį klausimą:

„Ar EB 56 straipsnio 1 dalis (ginčijamų įvykių metu – EB sutarties 73b straipsnio 1 dalis) turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia valstybės narės (šiuo atveju Belgijos) pajamų

mokestį reglamentuojančio teisės akto nuostatoje numatytą apribojimą, pagal kurį bendrovių rezidenčių ir ne rezidenčių išmokami dividendai apmokestinami vienodu mokesčio tarifu, pastaruoju atveju neįskaitant kitoje valstybėje narėje prie šaltinio sumokėto mokesčio?“

## IV — Vertinimas

14. Pirmiausia pabrėžiu, kad nacionalinio teismo klausimas yra susijęs tik su Belgijos teisės aktų nuostatų suderinamumu su EB 56 straipsniu, o ne su EB 43 straipsniu. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra aišku, kokio pobūdžio akcijas nagrinėjamu metu turėjo sutuoktiniai Kerckhaert-Morres bendrovėje *Eurofers*. Vis dėlto norėčiau pažymėti, kad, kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, apmokestinamasis asmuo, gyvenantis vienoje valstybėje narėje ir turintis kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės akcijų, leidžiančių „daryti tam tikrą įtaką bendrovės sprendimams“ ir „nulemti jos veiklą“, įgyvendina savo įsisteigimo laisvę EB 43 straipsnio prasme [4]. Nacionalinis teismas turi nuspręsti, ar ieškovai pagrindinėje byloje įvykdė šią sąlygą. Neigiamo atsakymo atveju nagrinėjami teisės aktai turi būti vertinami atsižvelgiant į jų suderinamumą su EB 56 straipsniu.

15. Vis dėlto šioje byloje vertinimo principai, mano nuomone, yra tokie patys taikant ir EB 43, ir 56 straipsnius. Nors toliau aš nagrinėsiu iš esmės ginčijamų Belgijos teisės aktų atitiktį EB 56 straipsniui (nacionalinio teismo klausimas), tokie patys argumentai taikomi ir vertinant EB 43 straipsnio atžvilgiu.

16. Klausiama, ar EB 56 straipsnis draudžia Belgijos Karalystės nuostatą taikyti bendrąjį 25 % mokesčio tarifą visiems Belgijoje gyvenančio asmens gautiems dividendams, nepaisant to, kad jie jau buvo apmokestinti 15 % mokesčiu prie šaltinio dividendų išmokėjimo valstybėje (Prancūzijoje).

17. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, šia teise jos privalo naudotis laikydamosi Bendrijos teisės [5]. Kaip nurodžiau savo išvadose bylose *Test Claimants in*

4 — Žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimą *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787, 22 punktas) ir mano 2006 m. vasario 23 d. Išvadą minėtoje byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (26 ir 30 punktai).

5 — Žr., pavyzdžiui, 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Marks & Spencer prieš David Halsey* (C-446/03, Rink. p. I-10837, 29 punktas ir jame minėta teismų praktika).

*the ACT Group Litigation* ir *Test Claimants in the FII Group Litigation* [6], EB 43 ir 56 straipsniai yra pažeidžiami tuo atveju, kai atitinkamos valstybės narės taikomas skirtingas požiūris į apmokestinamąjį asmenį nėra tiesioginė ir logiška pagal šiuo metu galiojančią Bendrijos teisę esančios galimybės tarpvalstybinėse situacijose atsidūrusiems asmenims nustatyti skirtingas mokestines pareigas nei visiškai vidaus situacijose esantiems asmenims išraiška.

18. Kitaip sakant, šie straipsniai draudžia įsisteigimo laisvės ir kapitalo judėjimo apribojimus, kurie negali būti pagrįsti pateisinamais ir proporcingais apribojimais, neišvengiamais dėl nacionalinių mokesčių sistemų egzistavimo [7]. Tai reiškia, jog tam, kad nebūtų pažeistos Sutarties nuostatos dėl laisvo judėjimo, nepalankus mokestinis vertinimas turi atsirasti dėl vienoje teisės sistemoje nustatytos tiesioginės ar netiesioginės diskriminacijos, o ne vien dėl skirtumų tarp mokesčių sistemų, fiskalinės jurisdikcijos tarp dviejų mokesčių sistemų pasidalijimo ar dviejų nacionalinių mokesčių administratorių buvimo [8].

19. Tuo atveju, kai valstybė narė taiko universalią (gyvenamosios vietos valstybės) mokesčių jurisdikciją, tai iš esmės reiškia, kad tokia valstybė savo rezidentų gaunamas pajamas iš užsienio šaltinio turi vertinti atsižvelgdama į tai, kaip ji paskirstė savo mokesčio bazę. Jei ji paskirstė savo mokesčio bazę taip, kad į ją įtraukia ir pajamas iš užsienio šaltinio, t. y. jas laikydama apmokestinamomis pajamomis, ji negali diskriminuoti pajamų iš užsienio šaltinių ir valstybės viduje gautų pajamų [9]. Reikia pažymėti, jog tokios valstybės teisės aktai negali turėti tokio poveikio, kad pajamos iš užsienio šaltinio būtų vertinamos mažiau palankiai nei nacionalinės pajamos. Pavyzdžiui, jei gyvenamosios vietos valstybė siekia išvengti dvigubo savo rezidentų gaunamų dividendų apmokestinimo, ji turi numatyti tokią pačią lengvatą pajamoms, gaunamoms kaip dividendai iš užsienio šaltinio ir nacionalinės kilmės dividendams, ir todėl turi atsižvelgti į užsienyje sumokėtą pelno mokestį [10].

20. Šioje byloje nagrinėjamu laikotarpiu sutuoktiniai Kerckhaert-Morres gyveno Belgijoje, o Belgijos Karalystė buvo jų gyvenamosios vietos valstybė, kurios mokestinei jurisdikcijai jie priklausė.

6 — Minėtas sprendimas *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (32 ir kt. punktai) ir 2006 m. balandžio 6 d. Išvada byloje *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, nagrinėjama Teisingumo Teisme, 37 ir kt. punktai).

7 — Žr. išsamiau šiuo klausimu 2 išnašoje minėtos mano išvados byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 31–54 punktus.

8 — Ten pat, 55 punktas.

9 — Ten pat, 58 punktas.

10 — Ten pat, 58 punktas. Žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimą *Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071); 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Lenz* (C-315/02, Rink. p. I-7063) ir 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477).

21. Akivaizdu, kad nagrinėjamos Belgijos taisyklės tiesiogiai nediskriminuoja užsienio kilmės ir nacionalinės kilmės dividendų: pagal CIR 171 straipsnį visi dividendai apmokestinami specialiu 25 % pajamų mokesčio tarifu [11]. Reikia pridurti, kad, priešingai nei bylose *Manninen, Verkooijen* ir *Lenz* [12], ši byla nėra susijusi su Belgijos Karalystės pasirinkimu sušvelninti dvigubą ekonominį nacionalinės kilmės dividendų apmokestinimą, nenustatant panašios lengvatos užsienio kilmės dividendams. Pagal Belgijos nustatytą ceduliarinę dividendų apmokestinimo sistemą bendrovių pelnas yra apmokestinamas pelno mokesčiu, o (nacionalinės ir užsienio kilmės) dividendai papildomai apmokestinami kaip atskira pajamų rūšis.

22. Tačiau vis dar kyla klausimas, ar Belgijos teisės aktus galima vertinti kaip netiesiogiai diskriminuojančius – t. y., ar, nepaisant vienodo teisės taikymo užsienio kilmės dividendams, šie teisės aktai faktiškai yra diskriminuojantys. Kitaip sakant, ar Belgijos mokestinės taisyklės riboja laisvą kapitalo judėjimą labiau nei neišvengiamai būtina dėl to fakto, kad mokesčių sistemos yra nacionalinės?

23. Šiuo klausimu sutuoktiniai Kerckhaert-Morres nurodo, kad visų prancūziškos kilmės dividendų apmokestinimas iš esmės yra didesnis nei belgiškos kilmės dividendų, nes pirmieji dividendai pirmiausia apmokestinami 15 % mokesčiu prie šaltinio (Prancūzijoje), o vėliau – standartiniu 25 % Belgijos mokesčiu, taikomu dividendams. Jie mano, kad toks laisvo kapitalo judėjimo apribojimas pažeidžia EB 56 straipsnį.

24. Manau, kad toks argumentas nėra įtikinamas dėl šių priežasčių.

25. Pirmiausia aš manau, kad atsižvelgiant į aplinkybes, nurodytas šioje byloje, yra nesuprantama, kaip galima tvirtinti, kad Belgijos mokesčių sistemoje, atsižvelgiant į taikomą Prancūzijos mokesčių sistemą, Belgijos rezidentas, gaunantis prancūziškos kilmės dividendus, yra blogesnėje padėtyje nei Belgijos rezidentas, gaunantis belgiškos kilmės dividendus. Greičiau atvirkščiai. Iš tikrųjų ir remiantis Prancūzijos ir Belgijos DAIK 15 straipsnio 3 dalimi, Prancūzijos įmonės rezidentės išmokėti dividendai, kurie Prancūzijos rezidentams suteikia teisę į mokesčio kreditą („*avoir fiscal*"), tokią teisę taip pat suteikia ir Belgijoje nuolat gyvenantiems asmenims. Prancūzijos suteiktas *avoir fiscal*, kuris buvo dalis Prancūzijos apmokestinimo

11 — Belgiškos kilmės dividendams buvo taikomas galutinis 25 % mokestis kaip *précompte mobilier* išskaičiuojamas bendrovei paskirsčius pelną. Vis dėlto galutinis dividendams, gaunamiems iš užsienio bendrovės ir nacionalinės bendrovės, taikomas mokestis buvo toks pats.

12 — Žr., pavyzdžiui, 10 išnašoje minėtus sprendimus *Manninen*, *Verkooijen* ir *Lenz*.

sistemos, nustatytos siekiant išvengti dvigubo ekonominio dividendų apmokestinimo, sudarė 50 % išmokėtų dividendų. Nors išmokėti dividendai ir *avoir fiscal* buvo apmokestinami atskirai 15 % mokesčiu prie šaltinio Prancūzijoje, vis dėlto Prancūzijos sistema leido Belgijos rezidentui akcijų savininkui gauti didesnę prancūziškos kilmės dividendų sumą nei tuo atveju, kai tokią pačią dividendų sumą išmokėdavo Belgijos bendrovė. Remiantis Belgijos vyriausybės pateiktu pavyzdžiu, tai galima pavaizduoti taip:

| | Prancūziškos kilmės dividendai | Belgiškos kilmės dividendai |
|---|---|---|
| Dividendų suma | 1 000,00 | 1 000, 00 |
| 15 % Prancūzijos mokestis prie šaltinio | – 150,00<br>850,00 | |
| 50 % *avoir fiscal* | 500,00 | |
| 15 % Prancūzijos mokestis prie šaltinio | – 75,00<br>425,00 | |
| Bendra suma, kuriai taikomas 25 % Belgijos dividendų mokestis | 1 275,00 | 1 000,00 |
| 25 % Belgijos dividendų mokestis | – 318,75 | – 250,00 |
| Dividendų suma, atskaičius mokesčius | 956,25 | 750,00 |

26. Iš lentelės aiškiai matyti, kad Belgijos rezidentas, gaunantis prancūziškos kilmės dividendus, nėra blogesnėje padėtyje už tą, kuris gauna belgiškos kilmės dividendus; atvirkščiai, bendras Prancūzijos ir Belgijos mokesčių sistemų poveikis jam yra palankesnis. Todėl negali būti keliamas klausimas dėl diskriminacijos ar apribojimų EB 56 straipsnio prasme. Ši byla iš esmės rodo pavojų, kuris gali kilti vertinant, ar valstybės narės teisės aktai atitinka Sutarties laisvo judėjimo nuostatas, kai nagrinėjama individualaus ūkio subjekto situacija tik vienos valstybės narės teisės aktų kontekste ar tik vienu šių teisės aktų aspektu. Dėl tokio požiūrio išlieka rizika neteisingai įvertinti ekonominę situaciją, kurioje veikia šis ūkio subjektas, ir, gyvenamosios vietos valstybei bei pajamų kilmės valstybei pasidalijus mokestinę jurisdikciją, susiklosčiusią bendrą pusiausvyrą [13].

27. Nors realus (palankus) atitinkamų teisės aktų poveikis sutuoktiniams Kerckhaert-Morres, mano nuomone, yra esminis faktas sprendžiant šią bylą, nurodysiu dar vieną papildomą pastabą.

28. Jei Prancūzijos sistema nenumatytų Belgijos rezidentams, gaunantiems prancūziškos kilmės dividendus, *avoir fiscal*, tai lemtų, *ceteris paribus*, tokių rezidentų dvigubą apmokestinimą, kuris savo ruožtu lemtų didesnę jų mokestinę naštą nei Belgijos rezidentų, gaunančių belgiškos kilmės dividendus.

29. Tokia galima Belgijos rezidentų, gaunančių prancūziškos kilmės dividendus, nepalanki padėtis vis dėlto nereikštų, kad Belgija pažeidė Sutarties laisvo judėjimo nuostatas.

30. Šiuo klausimu norėčiau priminti, kad Sutarties laisvo judėjimo nuostatos neįpareigoja gyvenamosios vietos valstybių sušvelninti dvigubo teisinio apmokestinimo, atsirandančio dėl mokesčio bazės padalijimo tarp dviejų valstybių narių.

31. Kaip nurodžiau savo išvadoje byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, nesant pirmumo taisyklių tarp atitinkamų valstybių, dvigubo teisinio apmokestinimo rizika yra tarptautinėje mokesčių teisėje bendrai pripažinto mokesčių jurisdikcijos pasidalijimo tarp valstybių, t. y. gyvenamosios vietos valstybės apmokestinimo (rezidentų visų pajamų apmokestinimas) ir kilmės valstybės apmokestinimo (teritorinis

13 — Žr. 2 išnašoje minėtos mano išvados byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 72 punktą.

ne rezidentų apmokestinimas), metodo neišvengiama pasekmė [14]. Pagal Bendrijos teisę valstybės narės, remdamosi tarptautine mokesčių teise, pačios gali pasirinkti fiskalinės jurisdikcijos atskyrimo kriterijus. Šiuo metu galiojančioje Bendrijos teisėje nėra alternatyvių kriterijų ir pagrindų, leidžiančių nustatyti tokius kriterijus.

32. Taigi sprendime *Gilly* Teisingumo Teismas, pabrėžęs, kad pilietybe grindžiamas fiskalinės jurisdikcijos pasidalijimas savaime dar nėra diskriminacija, nusprendė, kad tai, „Bendrijos teisėje nesant suvienodinančių ar suderinančių priemonių, visų pirma priimtų pagal Sutarties (293) straipsnio antrą įtrauką, išplaukia iš Susitariančiųjų Šalių kompetencijos, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, apibrėžti apmokestinimo galių pasidalinimo tarpusavyje kriterijus. Siekdamos pasidalyti fiskalinę jurisdikciją, valstybės narės pagrįstai gali remtis tarptautine praktika bei Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (OECD) parengta pavyzdine sutartimi <...>“ [15]. Šiuos argumentus Teisingumo Teismas patvirtino, be kita ko, ir sprendime *D* [16].

33. Pagal bendrai tarptautinėje mokesčių teisėje pripažįstamą taisyklę apmokestinimo prioritetas yra iš esmės nustatomas „kilmės valstybei“ (t. y. kilmės valstybė turi pirmumo teisę apmokestinti šioje valstybėje gautas pajamas), ir, jei siekiama panaikinti dvigubą teisinį apmokestinimą, tai turi padaryti gyvenamosios vietos valstybė. Ši valstybė turi nuspręsti, ar ir kokiu būdu ji nori įtvirtinti šį dvigubo apmokestinimo sušvelninimą [17] – pavyzdžiui, naudodama atleidimo nuo mokesčio ar mokesčio kredito metodą [18].

34. Šiuo klausimu sprendime *Gilly* Teisingumo Teismas pažymėjo, kad Sutarties nuostatos dėl laisvo judėjimo neįpareigoja valstybių narių panaikinti dvigubo apmokestinimo:

„Nors dvigubo apmokestinimo panaikinimas Bendrijoje yra <...> vienas iš Sutarties tikslų, vis dėlto reikia pažymėti, kad, be 1990 m.

14 — Ten pat, 48 ir kt. punktai.

15 — 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimas *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793, 30 ir 31 punktai). Žr. taip pat 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Saint Gobain* (C-307/97, Rink. p. I-6161, 57 punktas).

16 — Žr. 2005 m. liepos 5 d. Sprendimą *D.* (C-376/03, Rink. p. I-5821, 50–53 punktai).

17 — Žr. 2 išnašoje minėtos mano išvados byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 51 punktą. Žr. taip pat Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) pavyzdinę konvenciją dėl dvigubo pajamų ir pelno apmokestinimo išvengimo, su straipsnių komentarais, EBPO, Paryžius, 1977 m., su pakeitimais.

18 — Atleidimo nuo mokesčio metodo atveju apmokestinamojo asmens gyvenamosios vietos valstybė atleidžia nuo mokesčio savo rezidentų iš užsienio šaltinio gaunamas pajamas todėl, kad šios pajamos jau buvo apmokestintos „kilmės valstybėje“ (t. y. valstybėje, kurioje pajamos buvo gautos). Mokesčio kredito metodo atveju siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, apmokestinamieji asmenys, kurie gauna užsienio kilmės pajamų, yra apmokestinami savo gyvenamosios vietos valstybėje apmokestinant visas jų pajamas, įskaitant ir užsienio kilmės pajamas, tačiau, mokėdami gyvenamosios vietos valstybėje priskaičiuotą mokestį nuo užsienio kilmės pajamų, gali įskaityti šaltinio valstybėje sumokėtą mokestį.

liepos 23 d. Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (OL L 225, 1990, p. 10), Bendrijos lygmeniu dar nebuvo priimta jokios priemonės dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo taisyklių suvienodinimo ar suderinimo, o valstybės narės dar nesudarė nė vienos daugiašalės sutarties pagal Sutarties (293) straipsnį." [19]

35. Panašiai Teisingumo Teismas yra pažymėjęs, kad EB 293 straipsnio antra įtrauka, kuri numato, jog valstybės narės veda tarpusavio derybas, jei tai būtina, siekdamos savo nacionaliniams subjektams užtikrinti dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje, nėra tiesiogiai taikoma. Ši nuostata nurodo, kad dvigubo apmokestinimo panaikinimas Bendrijoje yra Sutarties tikslas, tačiau joje nėra absoliučios prievolės valstybėms narėms pasiekti šį tikslą [20].

36. Iš to darytina išvada, kad paprasta aplinkybė, jog nuolatinės gyvenamosios valstybės valstybė, kaip šiuo atveju Belgija, pasirinko nepanaikinti dvigubo teisinio dividendų apmokestinimo, dar nereiškia, kad buvo pažeisti EB 43 ir 56 straipsniai, jei ši valstybė, įgyvendindama savo fiskalinę jurisdikciją, laikosi pareigos, kurią aš jau aprašiau šioje išvadoje, nediskriminuoti užsienio kilmės dividendų, palyginti su nacionalinės kilmės dividendais. Bet koks ekonominės veiklos iškraipymas dėl šio pasirinkimo gali būti paaiškinamas tuo, kad dabartiniu Bendrijos teisės raidos etapu egzistuoja skirtingos mokesčių sistemos, o tai vieniems ūkio subjektams gali būti nenaudinga, o kitiems – paranku [21].

37. Pridurčiau, kad tai, ar Belgijos Karalystė pažeidė savo įsipareigojimus pagal Prancūzijos ir Belgijos DAIK, atsisakydama įskaičiuoti 15 % Prancūzijos mokestį prie šaltinio, mano nuomone, neturi reikšmės minėtai išvadai. Belgijos nuostatų atitiktį minėtai DAIK ir galimą nesilaikymo poveikį pagal nacionalinę teisę turi įvertinti tik nacionalinis teismas [22]. Akivaizdu, kad tai, jog valstybės narės teisės aktai atitinka taikomas DAIK nuostatas arba yra parengti pagal šias nuostatas, dar nereiškia, kad toks elgesys atitinka Sutarties nuostatas dėl laisvo judėjimo: Teisingumo

19 — 15 išnašoje minėto sprendimo *Gilly* 23 punktas. Žr. taip pat 16 išnašoje minėto sprendimo *D.* 50 ir 51 punktus.

20 — Žr. 15 išnašoje minėto sprendimo *Gilly* 16 punktą.

21 — Žr. 2 išnašoje minėtos mano išvados byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 38 punktą.

22 — Žr. pagal analogiją generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvadą 15 išnašoje minėtoje byloje *Gilly* (25 punktas); reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas negali spręsti, ar dvigubo apmokestinimo konvencijos nuostatos atitinka Bendrijos teisę, ir negali aiškinti šių nuostatų, nes jos sudaro „dvišalę sutartį srityje, kuri nepatenka į Bendrijos kompetenciją ir kurios reglamentavimas išimtinai priklauso valstybėms narėms".

Teismas savo nusistovėjusioje praktikoje yra nurodęs, kad įgyvendindamos savo teisę apmokestinti pagal DAIK valstybės narės privalo laikytis EB 43 ir 56 straipsniuose įtvirtinto diskriminacijos draudimo principo [23].

38. Aš taip pat negaliu sutikti su sutuoktinių Kerckhaert-Morres argumentu, kad iš Direktyvos dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo matyti, jog Belgijos atsisakymas panaikinti dvigubą teisinį apmokestinimą pažeidžia EB 56 straipsnį [24]. Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalis, kuri aiškiai reikalauja, kad taupymo pajamų faktiškojo savininko gyvenamosios vietos valstybė narė „užtikrintų bet kokio dvigubo apmokestinimo, galinčio atsirasti dėl imamo išskaičiuojamojo mokesčio prie pajamų šaltinio, panaikinimą“, nurodytą minėtos direktyvos 11 straipsnyje, yra geras Bendrijos teisės aktų leidėjo aiškaus uždraudimo to, ką aš vadinu „kvaziribojimais“ (iškraipymų, atsiradusių dėl atskirų mokesčių sistemų egzistavimo), pavyzdys konkrečiame tiesioginio apmokestinimo sektoriuje. Kaip nurodžiau minėtoje savo išvadoje byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, šių kvaziribojimų priežastys ir pobūdis sąlygoja tai, kad juos gali panaikinti tik Bendrijos teisės aktų leidėjas; jei jis to nepadaro, šie apribojimai turi būti laikomi nepatenkančiais į Sutarties nuostatų dėl laisvo judėjimo taikymo sritį [25]. Nagrinėjamu atveju nėra Bendrijos teisės aktų, kurie panaikintų šiuos kvaziribojimus.

39. Galiausiai noriu pažymėti, kad jeigu Belgijos rezidentui nebūtų suteiktas Prancūzijos *avoir fiscal*, Prancūzija, jei dėl jos fiskalinės jurisdikcijos vykdymo būtų atsiradęs dvigubas ekonominis išmokėtų dividendų apmokestinimas (pavyzdžiui, jei kilmės valstybė bendrovių pelną pirmiausia apmokestintų pelno mokesčiu, o po to, paskirsčius pelną – pajamų mokesčiu), bet kuriuo atveju kaip kilmės valstybė būtų turėjusi užtikrinti, kad šie dividendai būtų apmokestinami taip pat kaip ir dividendai, išmokėti Prancūzijos rezidentams. Tai pagrįsta principu, kad kilmės valstybė ne rezidentams turi teikti tokias pat mokesčių lengvatas kaip ir rezidentams, jei ji turi tą pačią mokestinę jurisdikciją abiejų grupių atžvilgiu [26].

23 — Žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *De Groot* (C-385/00, Rink. p. I-11819, 93 ir 94 punktai); 15 išnašoje minėtą sprendimą *Saint-Gobain* (57 ir 58 punktai) ir 2006 m. sausio 19 d. Sprendimą *Bouanich* (C-265/04, Rink. p. I-923, 56 punktas).

24 — 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo (OL L 157, 2003, p. 38).

25 — Žr. 2 išnašą, 38 punktas.

26 — Žr. 2 išnašoje minėtą mano išvadą byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (69 ir 70 punktai) ir 1986 m. sausio 28 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją (Avoir Fiscal)* (270/83, Rink. p. 273); 1993 m. liepos 13 d. Sprendimą *Commerzbank* (C-330/91, Rink. p. I-4017); 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Futura Participations ir Singer* (C-250/95, Rink. p. I-2471) ir 15 išnašoje minėtą sprendimą *Saint-Gobain*. Kaip nurodžiau minėtoje byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, valstybė narė, pavyzdžiui, Prancūzija, mano nuomone, gali vykdyti įsipareigojimus pagal Sutarties nuostatas dėl laisvo judėjimo, remdamasi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatomis (žr. šios išvados 70 punktą ir 23 išnašoje minėto sprendimo *Bouanich* 51 punktą). Vis dėlto negalima remtis gyvenamosios vietos valstybės įsipareigojimų pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį nejvykdymu, sušvelninant dvigubo atitinkamo ekonominio apmokestinimo poveikį (žr. mano išvados minėtoje byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 71 punktą).

## V — Išvada

40. Dėl šių priežasčių manau, kad į *Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent* (Belgija) pateiktą prejudicinį klausimą Teisingumo Teismas turėtų atsakyti taip:

„EB 56 straipsnio 1 dalis nedraudžia valstybės narės pajamų mokestį reglamentuojančio teisės akto, koks yra nagrinėjamoje byloje Belgijos teisės aktas, nuostatoje numatyto apribojimo, pagal kurį dividendai iš bendrovių rezidenčių ir bendrovių, esančių kitos valstybės narės rezidentėmis, apmokestinami vienodu mokesčio tarifu, pastaruoju atveju neįskaitant kitoje valstybėje narėje prie šaltinio sumokėto mokesčio."