Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA IŠVADA,
pateikta 2016 m. spalio 26 d.[1]

Byla C-448/15

Belgische Staat
prieš
Wereldhave Belgium Comm. VA,
Wereldhave International NV,
Wereldhave NV

[Hof van beroep te Brussel (Briuselio apeliacinis teismas, Belgija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą]

„Skirtingų valstybių narių patronuojančiosios ir patronuojamosios bendrovės — Taikytina bendra mokesčių sistema — Pelno mokestis — Direktyvos 90/435/EEB taikymas — Atleidimas nuo pelno mokesčio — Laisvas kapitalo judėjimas“

1. Teisingumo Teismas vėl susiduria su situacija, kai patronuojamosios bendrovės (nagrinėjamu atveju įsteigtos Belgijoje) paskirstyti dividendai patronuojančiajai bendrovei (įsteigtai Nyderlanduose) Belgijos Karalystės mokesčių institucijų buvo apmokestinti kilnojamojo turto mokesčiu prie šaltinio.

2. Pirmoji prašymą dėl prejudicinio sprendimo priėmimo pateikusio teismo *a quo* abejonė kyla dėl Direktyvos 90/435/EEB[2] aiškinimo. Atsižvelgiant į patronuojančiosios bendrovės specialų statusą Nyderlanduose, pirmiausia reikia patikrinti, ar ji gali patekti į „valstybės narės patronuojančiųjų įmonių“, kurioms taikoma ši direktyva, sąvoką (2 straipsnis).

3. Jeigu atsakymas bus teigiamas, tuomet minėtas teismas kelia klausimą dėl mokesčio prie šaltinio suderinamumo su Direktyvos 90/435 5 straipsniu, pagal kurį patronuojamosios įmonės paskirstyti dividendai patronuojančiajai bendrovei yra neapmokestinami.

4. Jeigu, atvirkščiai, Direktyva 90/435 nagrinėjamam atvejui netaikoma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar Belgijos teisės aktai, taikomi pagrindinėje byloje nagrinėjamiems dividendams, atitinka SESV 49 ir 63 straipsnius.

1 — Originalo kalba: ispanų.

2 — 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), pakeista 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES (OL L 345, 2011, p. 8).

I – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė*

Direktyva 90/435/EEB

5. Pagal 1 konstatuojamąją dalį:

„kadangi tam, kad Bendrijoje būtų sukurtos analogiškos vidaus rinkai sąlygos ir kad būtų užtikrintas bendrosios rinkos sukūrimas bei efektyvus jos veikimas, gali būti reikalinga grupuoti įvairių valstybių narių įmones; kadangi šių operacijų neturėtų apsunkinti apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys, visų pirma, dėl valstybių narių mokesčių nuostatų; kadangi dėl to būtina nustatyti skirtingų valstybių narių įmonių grupavimui taikytinas konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad įmonės galėtų prisitaikyti prie bendrosios rinkos reikalavimų, tarptautiniu lygiu padidėtų jų gamybiniai pajėgumai ir konkurencingumas“.

6. Pagal 3 konstatuojamąją dalį:

„kadangi įvairių valstybių narių mokesčių nuostatos, reglamentuojančios patronuojančių ir dukterinių įmonių santykius, yra labai skirtingos ir paprastai yra mažiau palankios nei nuostatos, taikomos tos pačios valstybės narės patronuojančioms ir dukterinėms įmonėms; kadangi dėl to skirtingų valstybių narių įmonių bendradarbiavimo sąlygos yra mažiau palankios nei tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimo sąlygos; kadangi tam, kad būtų lengviau grupuoti įmones, būtina šią kliūtį pašalinti sukuriant bendrąją sistemą“.

7. 2 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje „valstybės narės įmonė“ yra įmonė, kuri:

a) yra vienos iš šios direktyvos priede nurodytų formų;

b) pagal valstybės narės mokesčių įstatymus mokesčių tikslais yra laikoma tos valstybės narės rezidente, ir pagal su trečiąja valstybe sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarimą mokesčių tikslais nėra laikoma ne Bendrijos rezidente;

c) be to, jai nustatyta prievolė mokėti vieną toliau nurodytų mokesčių be galimybės pasirinkti arba būti atleistais [atleistai]:

<…>

— *vennootschapsbelasting* Nyderlanduose.

<…>.“

8. Pagal 3 straipsnio 1 dalį:

„Taikant šią direktyvą:

a) patronuojančia įmone būtinai laikoma kiekviena valstybės narės įmonė, kuri atitinka 2 straipsnyje nustatytas sąlygas ir turi ne mažiau kaip 25 % kitoje valstybėje narėje esančios įmonės, atitinkančios tas pačias sąlygas, kapitalo dalies;

b) „dukterinė įmonė“ yra įmonė, kurios kapitale turima a punkte minima kapitalo dalis.“

9. 5 straipsnio 1 dalyje teigiama:

„Bent tais atvejais, kai patronuojanti įmonė turi ne mažiau kaip 25 % dukterinės įmonės kapitalo, iš pelno dalies, kurią dukterinė įmonė perduoda savo patronuojančiai įmonei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.“

10. Priedas: Įmonių, kurioms taikoma 2 straipsnio a dalis, sąrašas

„a) Įmonės, pagal Belgijos įstatymus žinomos kaip „société anonime“ „naamloze vennootschap“, „société en commandite par actions“ „commanditaire vennootschap op aandelen“, „société privée à responsabilité limitée“ „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, ir viešosios teisės subjektai, kurie veikia pagal privatinę teisę;

<…>

j) įmonės, pagal Olandijos įstatymus žinomos kaip „naamloze vennootschap“, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“;

<…>.“

B – *Belgijos teisė*

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992[3]

11. Pagal 266 straipsnį:

„Karalius, laikydamasis savo paties nustatytų sąlygų ir apribojimų, gali visiškai ar iš dalies atleisti pajamas iš kapitalo ir kilnojamojo turto bei kitas pajamas nuo kilnojamojo turto mokesčio, jei šias pajamas gavusius asmenis galima nustatyti ar jeigu jas gavo užsienio kolektyvinio investavimo įstaigos, kurias kaip bendrą turtą dalyvių naudai valdo administravimo bendrovė, kai jų akcijos nėra viešai platinamos ir parduodamos Belgijoje arba kai tokios pajamos gautos iš pareikštinių ir nematerialinių reikalavimų ir jas galima priskirti prie toliau išvardytų kategorijų:1) pajamos iš iki 1962 m. gruodžio 1 d. išleistų vertybinių popierių, kurios pagal įstatymą atleidžiamos nuo kilnojamojo turto mokesčio ar turto mokesčių arba kurioms taikomas mažesnis negu 15 % mokesčio tarifas;

2) pajamos iš Belgijos kolektyvinio investavimo įstaigų sertifikatų;

3) pajamos iš obligacijų, kasos kvitų ar kitų skolos vertybinių popierių, išleistų po 1962 m. gruodžio 1 d., emisijos.

Jokiu būdu negalima atleisti nuo kilnojamojo turto mokesčio pajamų iš skolos vertybinių popierių, kurių palūkanos kapitalizuotos <…>, arba vertybinių popierių, už kuriuos nemokamos periodinės palūkanos ir kurie išleidžiami taikant <…> diskontą, iki vertybinio popieriaus išpirkimo datos atitinkantį kapitalizuotas palūkanas <…>.

2 pastraipa netaikoma vertybiniams popieriams, atsiradusiems padalijus Belgijos valstybės išleistas obligacijas, kurioms taikomas linijinis išpirkimo metodas.“

3 — 1992 m. Pajamų mokesčio kodeksas (toliau – CIR 1992).

Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992[4]

12. 106 straipsnio 5 dalyje nustatyta:

„Nuo kilnojamojo turto mokesčio visiškai atleidžiami dividendai, kuriuos Belgijoje įsteigta patronuojamoji bendrovė išmoka kitoje Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiajai bendrovei.

Tačiau tai netaikoma, kai patronuojančiosios bendrovės turima akcijų dalis, už kurią išmokami dividendai, yra mažesnė nei 25 % patronuojamosios bendrovės kapitalo dalis, o minimali reikalaujama 25 % dalis turėta ar turima trumpesnį nei vienų metų nepertraukiamą laikotarpį.

Šio straipsnio pirmoje ir antroje pastraipose vartojamos sąvokos „patronuojamoji bendrovė“ ir „patronuojančioji bendrovė“ reiškia patronuojamąsias ir patronuojančiąsias bendroves, kaip jos suprantamos pagal 1990 m. liepos 23 d. Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.“

C – *Belgijos vyriausybės ir Nyderlandų vyriausybės sutartis dėl pajamų ir turto dvigubo apmokestinimo išvengimo ir kitų klausimų mokesčių srityje reguliavimo*[5]

13. 10 straipsnyje numatyta:

„1. Bendrovės, vienos valstybės rezidentės, išmokėti dividendai bendrovei, kitos valstybės rezidentei, yra apmokestinami šioje kitoje valstybėje narėje.

2. Tačiau šie dividendai taip pat gali būti apmokestinami valstybėje, kurios rezidentė yra dividendus mokanti bendrovė, pagal šios valstybės įstatymus, bet mokestis negali būti didesnis <…> kaip 5 % dividendų bruto sumos, jeigu dividendų gavėjas yra akcinė bendrovė, kuri tiesiogiai <…> turi mažiausiai 25 % dividendus mokančios bendrovės kapitalo dalį.“

II – **Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai**

14. Wereldhave Belgium yra pagal Belgijos teisę įsteigta komanditinė akcinė bendrovė, kurios kapitalo dalių turi pagal Nyderlandų teisę įsteigtos *Wereldhave International* ir *Wereldhave* (atitinkamai 35 % ir 45 %); iš jų pirmoji yra patronuojamoji bendrovė.

15. Wereldhave International ir *Wereldhave* yra akcinės bendrovės[6], veikiančios kaip kolektyvinio investavimo subjektas[7], kurios tiesiogiai paskirsto savo pelną akcininkams ir kurios pagal Nyderlandų teisę yra apmokestinamos pelno mokesčiu (*vennootschapsbelasting* Nyderlanduose), tačiau joms taikomas „nulinis tarifas“.

16. 1999 m. ir 2000 m. *Wereldhave Belgium* paskirstė pelną *Wereldhave International* ir *Wereldhave*, taip pat sumokėjo 5 % kilnojamojo turto mokestį prie šaltinio[8].

4 — 1993 m. rugpjūčio 27 d. Karaliaus dekretas dėl 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso įgyvendinimo (toliau – KD/CIR 1992).

5 — Pasirašyta Briuselyje 1970 m. spalio 19 d. (toliau – dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis).

6 — Toliau – KIS.

7 — „Naamloze vennootschap“.

8 — Tarifas, numatytas Belgijos ir Nyderlandų sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

17. Minėtos bendrovės pateikė du skundus Belgijos mokesčių administratoriui, juose prašė atleisti nuo mokesčio prie šaltinio, kuriuo buvo apmokestinti paskirstyti dividendai. Šiuo tikslu jos rėmėsi Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalimi ir KD/CIR 1992 106 straipsnio 5 dalimi, kuria ji perkelta į Belgijos teisę.

18. Kadangi per kitus šešis mėnesius aiškaus atsakymo iš Belgijos mokesčių administratoriaus negavo, *Wereldhave Belgium*, *Wereldhave International* ir *Wereldhave* pateikė ieškinį *rechtbank van eerste aanleg te Brussel* (Briuselio pirmosios instancijos teismas, Belgija).

19. 2012 m. lapkričio 20 d. *rechtbank van eerste aanleg te Brussel* (Pirmosios instancijos teismas) priėmė du sprendimus, kuriuose pripažino, kad 1999 ir 2000 mokestiniais metais dividendai, kuriuos *Wereldhave Belgium* paskirstė Nyderlandų bendrovėms *Wereldhave International* ir *Wereldhave*, neturėjo būti apmokestinti kilnojamojo turto mokesčiu, ir nurodė Belgijos valstybei grąžinti gautas sumas su palūkanomis.

20. Belgijos mokesčių administratorius apskundė apeliacine tvarka šiuos du sprendimus *Hof van beroep te Brussel* (Briuselio apeliacinis teismas, Belgija), ir iš esmės teigė, kad dividendų gavėjos buvo Nyderlandų KIS ir jos negalėjo remtis atleidimu nuo kilnojamojo turto mokesčio, nes neatitiko Direktyvos 90/435 2 straipsnio c punkte, siejamame su KD/CIR 1992 106 straipsnio 5 dalimi, numatytų reikalavimų, mat Nyderlanduose jos buvo apmokestinamos nuliniu tarifu.

21. Hof van beroep te Brussel (Briuselio apeliacinis teismas) *Wereldhave Belgium*, *Wereldhave International* ir *Wereldhave* teigia, kad akcinės bendrovės, veikiančios kaip KIS, iš esmės apmokestinamos Nyderlandų pelno mokesčiu (1969 m. Pelno mokesčio įstatymo 1 straipsnis), ir to užtenka, kad būtų netaikomas ginčijamas mokestis prie šaltinio. Jos remiasi CIR 1992 266 straipsniu, KD/CIR 1992 106 straipsnio 5 dalimi ir Direktyvos 90/435 5 straipsniu ir teigia, kad pastarojoje nuostatoje numatytu apmokestinimu nereikalaujama, kad mokestis būtų faktiškai gautas.

22. Be to, jeigu Direktyva 90/435 nebūtų taikoma, jos priduria, kad pagal SESV 49 ir 63 straipsnius draudžiamos Belgijos teisės nuostatos, kaip tai matyti, anot jų, iš 2012 m. liepos 12 d. Teisingumo Teismo nutarties *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463).

23. Tokiomis aplinkybėmis *Hof van beroep te Brussel* (Briuselio apeliacinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuo prejudicinius klausimus:

„1. Ar 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią nuo Belgijos kilnojamojo turto mokesčio neatleidžiami dividendai, Belgijoje įsteigtos patronuojamosios bendrovės išmokami patronuojančiajai bendrovei, kurios buveinė yra Nyderlanduose ir kuri įvykdo minimalaus dalyvavimo valdant kapitalą ir šio kapitalo turėjimo nuosavybės teise sąlygą, dėl to, kad Nyderlanduose įsteigta patronuojančioji bendrovė pagal mokesčių teisę yra kolektyvinio investavimo subjektas, kuris visą savo pelną privalo paskirstyti savo akcininkams, ir įvykdęs šią sąlygą gali pasinaudoti teise, kad jam būtų taikomas nulinis pelno mokesčio tarifas?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai: ar Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (su teksto ir straipsnių numeracijos pakeitimais, padarytais Lisabonos sutartimi) 49 straipsnis (anksčiau 43 straipsnis) ir 63 straipsnis (anksčiau 56 straipsnis) aiškintini taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią nuo Belgijos kilnojamojo turto mokesčio neatleidžiami dividendai, Belgijoje įsteigtos patronuojamosios bendrovės išmokami patronuojančiajai bendrovei, kurios buveinė yra Nyderlanduose ir kuri įvykdo minimalaus dalyvavimo valdant kapitalą ir šio kapitalo turėjimo nuosavybės teise sąlygą, dėl to, kad Nyderlanduose įsteigta patronuojančioji bendrovė

pagal mokesčių teisę yra kolektyvinio investavimo subjektas, kuris visą savo pelną privalo paskirstyti savo akcininkams, ir įvykdęs šią sąlygą gali pasinaudoti teise, kad jam būtų taikomas nulinis pelno mokesčio tarifas?“

III – **Šalių argumentų santrauka**

A – *Dėl pirmojo prejudicinio klausimo*

24. Wereldhave Belgium, *Wereldhave International* ir *Wereldhave* teigia, kad Nyderlandų įmonės apmokestinamos pelno mokesčiu Nyderlanduose, ir, nors joms, kaip KIS, kurios paskirsto dividendus akcininkams, taikomas nulinis tarifas, jos atitinka Direktyvos 90/435 2 straipsnio c punkte įtvirtintą reikalavimą. Grįsdamos savo teiginį jos cituoja daug doktrinos šaltinių [9], kuriais remdamosi daro išvadą, kad apmokestinimu nereikalaujama, kad mokestis būtų faktiškai gautas. Tai subjektyvi sąlyga, susijusi su bendrove, o ne su gautu pelnu ar jo mokestiniu vertinimu, todėl visiškas arba dalinis atleidimas nuo mokesčio neturi jokios įtakos apmokestinimui. Jos priduria, kad pagal Nyderlandų doktriną KIS neatleistos nuo pelno mokesčio ir visiškai apmokestinamos, nors ir nuliniu tarifu [10].

25. Anot minėtų bendrovių, nesvarbu tai, kad, kaip matyti iš Direktyvos 90/435 parengiamųjų dokumentų, Nyderlandų KIS nepateko į jos taikymo sritį: Tarybos pareiškimai neturi teisinės galios, jeigu jie neįtraukti į priimtas teisės nuostatas, kaip yra šiuo atveju [11].

26. Taigi *Wereldhave Belgium*, *Wereldhave International* ir *Wereldhave* mano, kad Direktyva 90/435 turi būti aiškinama kaip draudžianti tokią nacionalinės teisės normą, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje.

27. Belgijos, Čekijos, Prancūzijos ir Italijos vyriausybės, taip pat Komisija sutaria, kad Direktyva 90/435 netaikoma šiam ginčui, nes:

— jos 2 straipsnio c punkte reikalaujama, kad bendrovė ne tik būtų mokesčio subjektas, bet ir būtų faktiškai apmokestinama, kaip tai pripažino Teisingumo Teismas Sprendime *Aberdeen Property Finivest Alpha* [12],

— Direktyva 90/435 siekiama panaikinti dvigubą apmokestinimą, o tai reiškia, kad turi būti faktinis apmokestinimas. Taikant atleidimą nuo mokesčio prie šaltinio, kai rezidavimo valstybėje mokestis realiai nerenkamas, nebūtų pasiekiamas šis tikslas, ir tai būtų priemonė išvengti bet kokio apmokestinimo. Direktyva 90/435 taikytina ne visiems dividendų paskirstymams tarp patronuojančiosios ir patronuojamųjų bendrovių, o tik joje nurodytiems atvejams, kurie neapima dvigubo neapmokestinimo situacijų.

28. Be to, Italijos vyriausybė ir Komisija pažymi, kad Direktyvos 90/435 2 straipsnio c punkte nurodytas atleidimas nuo mokesčio (nuo pelno mokesčio) turi būti nuolatinis, o ne taikomas konkrečiu mokestiniu laikotarpiu arba siejamas su specialiu įvykiu, dėl kurio neatsiranda prievolės sumokėti mokestį.

9 — L. De Broe ir R. De Boeck „De moeder-dochterriichtlijn: Europese fiscale piecemeal engineering op weg naar harmonie“, *Europees Belastingrecht*, B. Peeters (leid.), Larcier, Gante, 2005, p. 362; T. Jansen ir P. De Vos „*Handboek internationaal en Europees belastingrecht*“, Intersentia, Amberes, 2008, p. 269; J.P. Lagae „Les revenus d'actions et de parts de sociétés belges et étrangères“, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Briuselis, Jeune Barreau, 1990, p. 116; S. Van Crombrugge, *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Amberes, 2008, p. 54 ir S. Van Crombrugge, *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Amberes, 1997, p. 48.

10 — O.C.R. Marres ir P.J. Wattel „Dividendbelasting“, Kluwer, Deventer, 2011, p. 216 ir 217.

11 — Be to, jos remiasi 1996 m. spalio 17 d. Sprendimo *Denkavit ir kt.*, C-283/94, C-291/94 ir C-292/94, EU:C:1996:387, 29 punktu.

12 — 2009 m. birželio 18 d. sprendimas (C-303/07, EU:C:2009:377).

29. Dėl toje pačioje nuostatoje įtvirtinto reikalavimo, kad apmokestinimas būtų taikomas „be galimybės pasirinkti“, Italijos vyriausybė pažymi, jog prašyme priimti prejudicinį sprendimą nepatikslinama, ar nulinio tarifo taikymas KIS yra šių bendrovių valdymo organų pasirinkimas, ar jis taikomas dėl jų pačių įstatų. Ji teigia, kad abiem atvejais būtų tas pats rezultatas, nes nėra skirtumo tarp atleidimo nuo mokesčio ir apmokestinimo nuliniu tarifu. Komisija mano, kad KIS įsteigimą lemia konkretus pasirinkimas pasinaudoti šia teisine sistema ir laikytis jos sąlygų.

30. Be to, Komisija nurodo, kad Direktyvos 90/435 parengiamuosiuose dokumentuose yra pareiškimas, kad Nyderlandų KIS neįtraukiamos į jos taikymo sritį. Nors šis pareiškimas neturi esminės teisinės reikšmės, juo išreiškiama Sąjungos teisės aktų leidėjo valia: jis aiškiai neįtraukė į taikymo sritį ne tik KIS, bet ir visų kitų bendrovių, kurios, nors ir apmokestinamos pelno mokesčiu, nuolat nuo jo atleidžiamos. Tai, kad KIS konkrečiai nepaminėtos galutiniame tekste, nors nurodytos parengiamuosiuose dokumentuose, paaiškinama taip: kadangi atleistos nuo mokesčio, jos jau nepatenka į Direktyvos 90/435 taikymo sritį pagal šios 2 straipsnio c punktą.

B – *Dėl antrojo prejudicinio klausimo*

31. Prancūzijos vyriausybė pastabų dėl šios prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalies nepateikė, priešingai negu Italijos ir Čekijos vyriausybės ir Komisija, kurios siūlo antrąjį klausimą pripažinti nepriimtinu, nes nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nenurodytas nei nacionalinės teisės pagrindas, nei kuo skiriasi KIS – Belgijos rezidenčių ir nerezidenčių – vertinimas.

32. Wereldhave Belgium, *Wereldhave International* ir *Wereldhave*, atvirkščiai, atkreipia dėmesį į Belgijos teisės aktų analizę, siekdamos įrodyti, kad bendrovės rezidentės ir nerezidentės vertinamos skirtingai, dėl to pastarosios negali išvengti apmokestinimo kelis kartus. Nepalankus bendrovių nerezidenčių vertinimas pažeidžia teisę į laisvą kapitalo judėjimą ir įsisteigimo laisvę.

33. Belgijos vyriausybė teigia, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta Nutartis *Tate & Lyle Investments*[13] ir Sprendimas *Aberdeen Property Finivest Alpha*[14] netaikytini nagrinėjamoje byloje. Remdamasi savo nacionalinės teisės aktų analize ji teigia, kad Belgijoje bendrovės nerezidentės nėra vertinamos nepalankiau nei rezidentės. Lyginant Belgijos ir Nyderlandų bendrovėms taikomus mokesčius reikia atsižvelgti į Belgijos KISKIĮ apmokestinimo sistemą, kuri yra išimtinė, o ne į bendrąją Belgijos bendrovių apmokestinimo sistemą.

34. Be to, Italijos vyriausybė ir Komisija mano, kad jeigu būtų įrodyta, jog Belgijoje nereziduojančios KIS vertinamos nepalankiai, būtų taikoma Nutartyje *Tate & Lyle Investments*[15] įtvirtinta teismo praktika. Tokiu atveju būtų pažeistas laisvas kapitalo judėjimas, tačiau reikėtų įvertinti, ar taikomi apribojimai pateisinami privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, taip pat, ar jie tinkami šiuo atveju siekiamam tikslui pasiekti ir jais neviršijama tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti.

IV – **Procesas Teisingumo Teisme**

35. 2015 m. rugpjūčio 19 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą.

36. Wereldhave Belgium, *Wereldhave International*, *Wereldhave*, Belgijos, Čekijos, Prancūzijos ir Italijos vyriausybės ir Europos Komisija pateikė savo pastabas raštu. Teismo posėdis nebuvo rengiamas.

13 — 2012 m. liepos 12 d. nutartis (C-384/11, EU:C:2012:463).

14 — 2009 m. birželio 18 d. sprendimas (C-303/07, EU:C:2009:377).

15 — 2012 m. liepos 12 d. nutartis (C-384/11, EU:C:2012:463).

V – **Vertinimas**

A – *Dėl pirmojo prejudicinio klausimo*

37. Direktyva 90/435 siekiama išvengti tarp patronuojamųjų ir patronuojančiųjų bendrovių, įsteigtose keliose valstybėse narėse, paskirstomų dividendų dvigubo apmokestinimo, kuris laikomas kliūtimi steigti bendroves arba jų grupes Bendrijoje. Kaip matyti iš jos 1 ir 3 konstatuojamųjų dalių [16], siekiant palengvinti šių bendrovių grupių steigimą „apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys visų pirma dėl valstybių narių mokesčių nuostatų“, diskriminuojantys patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių, nerezidiuojančių toje pačioje valstybėje, santykius arba sukuriantys „mažiau palankias“ sąlygas, neturi būti toliau taikomi.

38. Šiuo tikslu Direktyvoje 90/435 įtvirtintos dviejų rūšių konkrečios priemonės. Pirma, joje numatyta, kad patronuojančiosios bendrovės valstybė arba neapmokestina iš patronuojamosios bendrovės gauto pelno, arba jį apmokestina „suteikdama teisę patronuojančiai bendrovei išskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą bendrovių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė“ [17]. Antra, iš pelno dalies, kurią patronuojamoji bendrovė perduoda savo patronuojančiajai bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas, jeigu įvykdomos tam tikros sąlygos [18]. Dėl šios antros nuostatos kilo ginčas pagrindinėje byloje.

39. Vis dėlto ši „bendroji sistema“ [19] taikoma ne visada ir ne visiems patronuojamųjų ir patronuojančiųjų bendrovių santykiams. Direktyva 90/435 apriboja savo taikymo sritį (2 straipsnis), apibrėždama sąvoką „valstybės narės įmonė[s]“. Konkrečiai kalbant, joje nustatyta sąlygų, kurias įmonė būtini turi atitikti tam, kad būtų tokia laikoma, įskaitant sąlygą, jog „jai nustatyta prievolė mokėti vieną toliau nurodytų mokesčių be galimybės pasirinkti arba būti atleistai: <…> *vennootschapsbelasting* Nyderlanduose <…>“ (2 straipsnio c punktas).

40. Ginčas kyla dėl to, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos patronuojančiosios bendrovės apmokestinamos nulinio tarifo *vennootschapsbelasting* Nyderlanduose. Ar tai reiškia, kad jos „atleistos“ nuo šio mokesčio savo rezidavimo valstybėje? Jeigu taip, pritaikius Direktyvos 90/435 2 straipsnio c punktą tai iš karto reikštų, kad šios direktyvos sistema netaikoma nagrinėjamoje byloje, nes šioje nuostatoje reikalaujama ne tik, kad bendrovė būtų apmokestinama pelno mokesčiu, bet ir kad ji nebūtų nuo jo atleista [20].

41. Ieškovės pagrindinėje byloje teigia, kad pakanka būti apmokestinamam, kad būtų tenkinama ginčijama sąlyga. Apmokestinimu nebūtinai reikalaujama faktiškai gauti mokestį ir jis egzistuoja ir tuomet, kai taikomas atleidimas nuo mokesčio arba sumažintas tarifas.

42. Ieškovių pagrindinėje byloje pozicija galėtų būti pagrįsta, jeigu Direktyvos 90/435 2 straipsnio c punkte būtų kalbama tik apie apmokestinimą. Tačiau taip nėra: šioje nuostatoje nustatyta teigiama sąlyga (būti apmokestinamam) ir neigiama sąlyga (kad nebūtų taikomas joks atleidimas nuo mokesčio) ir šios abi sąlygos yra privalomos ir kumuliacinės. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad šių

16 — Pacituotos šios išvados 5 ir 6 punktuose.

17 — 4 straipsnis.

18 — 5 straipsnis. Nagrinėjamu atveju neginčijama, kad šioje nuostatoje įtvirtintos sąlygos yra įvykdytos.

19 — Taip ji pavadinta Direktyvos 90/435 3 konstatuojamosios dalies paskutiniame sakinyje.

20 — Skirtumas tarp „apmokestinimo“ ir „atleidimo“ nuo pagrindinės mokestinės prievolės (t. y. nuo mokesčių skolos mokėjimo) iš esmės yra tas, kad neapmokestinimo atvejais prievolės mokėti mokestį neatsiranda, o atleidimo atvejais ji atsiranda. Pastaraisiais atvejais pagrindinė mokestinė prievolė teoriškai kilo, bet mokesčio mokėtojas įstatymu yra visiškai arba iš dalies atleistas nuo mokesčio mokėjimo, kurio galiausiai iš jo negalima reikalauti. Nors kai kuriose nacionalinės teisės sistemose nekyla terminologinių arba teisinės dogmatikos problemų, kad būtų pripažintas šis skirtumas, kitose sistemose šio koncepcinio aiškumo nėra. Savo pastabose kai kurios šalys apmokestinimą laikė „subjektyviu apmokestinimu“, o atleidimo nuo mokesčio nebuvimą – „objektyviu apmokestinimu“. Kitos kalbėjo apie „bendrą apmokestinimą“ arba „konkretų apmokestinimą“ arba galiausiai susiejo „atleidimo nuo mokesčio nebuvimą“ su „faktiškumo“ idėja ir vartojo terminus, kaip antai „faktinis apmokestinimas“ arba „faktiškai apmokestintas“.

bendrovių argumentai iš esmės susiję su apmokestinimu ir beveik visiškai nepaisoma atleidimo nuo mokesčio [21]. Tai reiškia, kad nors pagrindas apmokestinti atsiranda, nereikalaujama įvykdyti prievolės mokėti mokestį, nes teisės aktų leidėjas manė esant tinkama atleisti nustatytą bendrovių kategoriją nuo mokesčių naštos.

43. Manau, kad Nyderlandų mokesčių įstatyme nustačius, jog tam tikros įmonės (šiuo atveju KIS) apmokestinamos pelno mokesčiu ir kartu *in abstracto* numatant, kad joms taikomas nulinis tarifas, iš tiesų jos atleidžiamos nuo mokesčių naštos. Taip jos pašalinamos iš Direktyvos 90/435 taikymo srities.

44. Man neatrodo, kad galima pateikti rimtų argumentų šiam vertinimui paneigti. Pats savaime pelno mokesčio „nulinis tarifas“ reiškia visišką apmokestinimo nebuvimą, t. y. visišką atleidimą nuo mokesčio. Kai toks rezultatas gaunamas remiantis aiškia teisės akto nuostata, kurioje šis tarifas numatytas *ex ante* ir nuolat taikomas konkrečiai įmonių kategorijai, neatsižvelgiant į pelną, kuris joms buvo paskirstytas, nematau, kaip būtų galima paneigti, kad tai tikrai yra atleidimas nuo šio mokesčio, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 90/435 2 straipsnio c punktą.

45. Kitas argumentas taip pat patvirtina, kad šioje byloje nagrinėjamos Nyderlandų bendrovės nepatenka į Direktyvos 90/435 taikymo sritį. Kaip jau minėta, ja siekiama išvengti, kad dvi valstybės narės apmokestintų tuo pačiu mokesčiu (tuo, kuriuo apmokestinamas bendrovių pelnas) patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių santykių atveju. Taigi, kaip nurodė į bylą įstojusios šalys, būtent siekiant šio tikslo Direktyva 90/435 netaikoma įmonėms, kurios ne apmokestinamos šiuo mokesčiu, bet yra atleistos nuo jo. Neapmokestinimas, kaip ir visiškas pajamų (nagrinėjamu atveju iš kilnojamojo turto) atleidimas, pašalina riziką, kad bendrovė šiomis aplinkybėmis bus dvigubai apmokestinta pelno mokesčiu, todėl nebereikia taikyti direktyvoje numatytos bendros sistemos [22].

46. Pastabose Komisija apibūdina, kaip įvairių vyriausybių prašymu per 1990 m. birželio 11 d. Tarybos posėdį prieš priimant Direktyvą 90/435 buvo formuluojami pareiškimai (jie turėjo būti įtraukti į šio posėdžio protokolą), kad tam tikros įmonių kategorijos (tarp kurių ir Nyderlandų KIS) buvo aiškiai pašalintos iš direktyvos taikymo srities KIS [23]. Nors šie pareiškimai nėra teisiškai privalomi, jie yra įdomūs aiškinamuoju požiūriu. Jeigu galiausiai pasiūlymai nebuvo įtraukti į tekstą, tai ne dėl to, kad buvo atmestas jų turinys, bet dėl įsitikinimo, jog, kiek jie buvo susiję su atleidimu nuo mokesčio, 2 straipsnio c punkto tekste jau buvo numatyti šie direktyvos netaikymo atvejai.

47. Taigi Direktyva 90/435 netaikoma tokiam atvejui, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, nes patronuojančiosios bendrovės negali būti laikomos „valstybės narės įmonėmis“, kaip tai suprantama pagal jos 2 straipsnio c punktą. Todėl nereikia nagrinėti direktyvos ir Belgijos teisės aktų, pagal kuriuos dividendai, patronuojamosios bendrovės paskirstomi savo patronuojančiajai bendrovei, apmokestinami pelno mokesčiu prie šaltinio (5 % tarifas), konflikto.

21 — Jos pažymi, kad taikant mokesčio apskaičiavimo taisykles, įskaitant mokesčių bazės ir lengvatų taisykles, per konkretų mokestinį laikotarpį mokėtina suma gali būti nulinio dydžio (arba neigiama), ir tai neturi įtakos apmokestinimui. Tačiau nemanau, kad atleidimo nuo mokesčio numatymas direktyvoje buvo siejamas su mokestinės skolos nustatymu per kiekvieną mokestinį laikotarpį, veikiau jis buvo siejamas su bendromis taisyklėmis, kurios reguliuoja šią sąvoką Pelno mokesčio įstatyme.

22 — Pastabose Čekijos Respublikos vyriausybė tai puikiai atskleidė grafiškai: faktinis apmokestinimas yra būtina dvigubo apmokestinimo sąlyga. Atleidus nuo mokesčio prie šaltinio, nesant faktinio apmokestinimo rezidavimo valstybėje, nebūtų padedama siekti dvigubo apmokestinimo išvengimo tikslo.

23 — Pareiškimo, susijusio su Nyderlandų įmonėmis, tekstas buvo toks: „Taryba ir Komisija sutaria, kad Nyderlandų investicinės bendrovės, kaip jos suprantamos pagal 1969 m. Pelno mokesčio įstatymo 28 straipsnį, nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį“. Tokie patys Tarybos ir Komisijos pareiškimai, užfiksuoti protokole, buvo susiję su: a) tam tikromis Vokietijos investicinėmis bendrovėmis; b) Ispanijos įmonėmis, kurioms taikoma „mokestinio skaidrumo“ schema; ir c) Portugalijos įmonėmis, „kurios iš esmės yra apmokestinamos pelno mokesčiu, bet kurios yra kartu atleistos nuo jo ir kurių pelnas yra apmokestinamas akcininkų lyg[iu]“.

B – *Dėl antrojo prejudicinio klausimo*

48. Vis dėlto atsakymas į pirmąjį klausimą nelemia atsakymo į antrąjį klausimą. Kaip Teisingumo Teismas pareiškė, be kita ko, Sprendime *Aberdeen Property Finivest Alpha* [24], atvejais, kurie nepatenka į Direktyvos 90/435 taikymo sritį (ir kuriais „valstybės narės turi nustatyti, ar ir kuria dalimi reikia vengti išmokėto pelno ekonominio dvigubo apmokestinimo, ir šiuo klausimu vienašališkai arba su kitomis valstybėmis narėmis sudarytose sutartyse dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo numatyti mechanizmus, kuriais būtų siekiama išvengti šio ekonominio dvigubo apmokestinimo arba jį sumažinti“), draudžiama nustatyti priemones, ribojančias Sutartyje užtikrintas judėjimo laisves. Būtent su šia problema susijęs kitas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas.

49. Italijos ir Čekijos Respublikos vyriausybės, taip pat Komisija mano, kad antrasis prejudicinis klausimas galėtų būti nepriimtinas, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepakankamai aprašė faktines aplinkybes ir bylos teisinį pagrindą. Prancūzijos vyriausybė iš viso nepateikė pastabų dėl šio klausimo.

50. Neginčijama, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra šis trūkumas. Pirma, nepaaiškinama kaip dėl Belgijos mokesčių teisės aktų nepalankiai būtų vertinamos bendrovės nerezidentės, palyginti su rezidentėmis, ir dėl to būtų pažeistos ESV sutartyje užtikrintos pagrindinės laisvės. Antra ir svarbiausia, joje detaliai nenurodomos normos, nacionalinės ir sutartinės, kurios būtų taikytinos priimant sprendimą dėl galimo šių laisvių pažeidimo.

51. Minėtos informacijos nepateikimas ypač svarbus atsižvelgiant į metodą, kuriuo vadovaudamasis Teisingumo Teismas sistemiškai analizuoja prejudicinius klausimus, pateiktus panašiose į nagrinėjamą bylą bylose, tiesioginių mokesčių srityje. Taikydamas savo veiklos metodą Teisingumo Teismas fazėmis arba etapais pirmiausia siekia nustatyti taikytiną laisvę ir galimą jos apribojimą. Antrame etape jis lygina nagrinėjamas situacijas, siekdamas nustatyti, ar jos vertinamos skirtingai, o tai reikalauja šią laisvę įtvirtinusių vidaus teisės aktų išsamios analizės. Galiausiai jis vertina galimus pateisinimus, paremtus privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, ir nagrinėjamos laisvę ribojančios nacionalinės priemonės proporcingumą.

52. Taigi kiekviename etape būtina, kad Teisingumo Teismas turėtų pakankamai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos, susijusios su taikytina nacionaline teise; nagrinėjamu atveju taip nėra. Taigi, pavyzdžiui, siekiant įvertinti, ar pagrindinėje byloje galima konstatuoti nevienodą vertinimą, kalbant apie pelno mokestį, turi būti lyginamos ne apskritai Belgijoje reziduojančios bendrovės ir nerezidentės, bet visos Nyderlandų KIS ir panašios Belgijos bendrovės (investicinės bendrovės), kurių teisinis statusas konkrečiai nenurodytas nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą.

53. Nutartyje taip pat nenurodytos jokios teisės normos, kuriomis remiantis būtų galima aiškiai daryti išvadą, kad Belgijos mokesčių teisės aktuose numatyti mechanizmai, dėl kurių vien Belgijoje reziduojančios KIS (ir ne jokios kitos įmonės) galėtų išvengti apmokestinimo kelis kartus arba perkelti mokesčių naštą. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neatsižvelgia į Belgijos ir Nyderlandų sudarytą sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kuria remiantis [25] prireikus būtų

24 — 2009 m. birželio 18 d. sprendimo (C-303/07, EU:C:2009:377) 28 punktas.

25 — Pastabose Belgijos vyriausybė rėmėsi sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 10 straipsniu, kurio tekstas pateiktas šios išvados 13 punkte. Pagal šią sutartinę normą dvigubas apmokestinimas, atsiradęs dėl Belgijos taikomo mokesčio prie šaltinio, sumažinamas, nes joje nustatyta 5 % „dividendų bruto sumos, jeigu dividendų gavėja yra akcinė bendrovė, kuri tiesiogiai turi 25 % dividendus išmokančios bendrovės kapitalo“, viršutinė riba. Tačiau bendrovės ieškovės pagrindinėje byloje ginčija, kad taikant šią sutartį galima kompensuoti skirtingą vertinimą, kuris atsiranda dėl Belgijos teisės aktų, nes mokesčio prie šaltinio suma (minėti 5 %) tampa galutiniu apmokestinimu ir jos Nyderlandų KIS negali atskaityti.

galima išvengti neigiamų padarinių, kurių gali sukelti laisvo kapitalo judėjimo (SESV 56 straipsnis) apribojimas, atsiradęs dėl Belgijos mokesčių teisės aktų [26], arba juos sumažinti. Galiausiai nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nenurodytas galimas pateisinimas, pagrįstas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, ar tariamas šio apribojimo proporcingumo trūkumas.

54. Ypač svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą trūksta informacijos – jos negalima papildyti paprasčiausiais šalių pareiškimais – dėl klostantis pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos mokesčių sistemos Belgijos investicinėms bendrovėms, palyginti su Nyderlandų KIS, kuri neabejotinai yra esminis ginčo elementas. Belgijos vyriausybės ir bendrovių ieškovių pastabose pateikiamos labai skirtingos nuomonės šiuo klausimu, ir Teisingumo Teismas negali priimti sprendimo dėl šio nesutarimo, nes išimtinai nacionaliniam teismui priklauso nustatyti, aiškinti ir taikyti vidaus teisės normas.

55. Konkrečiai kalbant, Belgijos vyriausybė teigia, kad pagal investicinėms bendrovėms rezidentėms taikomą nacionalinę mokesčių sistemą (išimtinė sistema, palyginti su bendrąja teise) mokestis prie šaltinio buvo „galutinis mokestis, nes nebuvo nei atskaitytinas iš tokių įmonių mokamų mokesčių, nei grąžintinas“ [27]. Ji šį teiginį grindžia remdamasi KD/CIR 1992 123 straipsniu, siejamu su 1990 m. gruodžio 4 d. įstatymo 143 straipsnio 1 ir 2 dalimis. Be to, ji priduria, kad nors problemos yra panašios į tas, dėl kurių priimtas 2012 m. spalio 25 d. Sprendimas *Komisija / Belgija* [28], mokesčių sistema, dėl kurios Teisingumo Teismas tuomet priėmė sprendimą ir kuri buvo susijusi su investicinėmis bendrovėmis, neturinčiomis nuolatinės buveinės Belgijoje, skiriasi nuo sistemos, taikomos *Wereldhave Belgium* paskirstytiems dividendams savo patronuojančiajai bendrovei, nes pirmosios atveju buvo galima atskaityti arba susigrąžinti prie šaltinio sumokėtą sumą, o antrosios atveju – to padaryti negalima.

56. Jeigu šie Belgijos vyriausybės teiginiai atitiktų tikrovę (o tai turi patikrinti teismas *a quo*), būtų įrodyta, kad šioje šalyje reziduojančios investicinės bendrovės negali panaikinti jų gaunamoms pajamoms iš kilnojamojo turto tenkančios mokesčių naštos, atsirandančios dėl šioms pajamoms taikomo mokesčio prie šaltinio. Kitaip tariant, būtų įrodyta, kad Nyderlandų KIS ir Belgijos investicinės bendrovės Belgijoje yra vienodai vertinamos mokesčių srityje, kai tai susiję su pelno mokesčiu prie šaltinio. Nei pirmosios, nei antrosios nebūtų atleistos nuo mokesčio, nes jis būtų galutinis ir negrąžinamas ir tai panaikintų pirmųjų diskriminaciją.

57. Darydamas prielaidą, kad taip yra, pabrėžiu, jog nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias investicinės bendrovės apmokestinamos mokesčiu prie šaltinio, neprieštarautų SESV 49 ir 56 straipsniams. Teisingumo Teismas būtent dėl Belgijos Karalystės [29] jau nusprendė, jog negalima reikalauti iš paskirstančiosios bendrovės rezidavimo valstybės, kad ji „užtikrintų, kad akcininkui nerezidentui išmokėtas pelnas nebūtų kelis kartus ar ekonomiškai dvigubai apmokestintas,

26 — Nors teismas *a quo* (kuris laikėsi šiuo klausimu šalių pasiūlymo dėl prejudicinio klausimo ir nepateikė savo argumentų) remiasi SESV 49 ir 56 straipsniais, manau, kad analizė turi būti atlikta vadovaujantis laisvu kapitalo judėjimu. Tačiau neatmetu galimybės, kad hipotetiškai įsisteigimo laisvė irgi gali būti taikoma, jeigu apribojimu kėsinamasi į akcininko galimybę daryti lemiamą įtaką bendrovės sprendimams ir nustatyti jos veiklą. Jeigu nebūtų šios galimybės (kaip, atrodo, yra nagrinėjamu atveju, nes *Wereldhave International* ir *Wereldhave* turi atitinkamai 35 % ir 45 % *Wereldhave Belgium* kapitalo dalių), būtų taikomas tik SESV 56 straipsnis (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 38 punktą).

27 — Pastabų raštu 41 punktas.

28 — Byla C-387/11, EU:C:2012:670. Šiame sprendime Teisingumo Teismas pripažino, kad „palikdama galioti skirtingas taisykles, susijusias su pajamų iš kapitalo ir kilnojamojo turto apmokestinimu, atsižvelgiant į tai, ar šias pajamas gavo Belgijos, ar užsienio investicinės bendrovės (*société d'investissement*), Belgijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 49“.

29 — 2012 m. spalio 25 d. Sprendimo *Komisija / Belgija* (C-387/11, EU:C:2012:670) 78 punktas, kuriame nurodomas 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773) 59 punktas; 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, (C-182/08, EU:C:2011:670) 83 punktas ir 2011 m. spalio 20 d. Sprendimo Komisija / Vokietija (C-284/09, EU:C:2011:670) 80 punktas.

neapmokestindama paskirstančiosios bendrovės už šį pelną arba suteikdama šiam akcininkui paskirstančiosios bendrovės už šį pelną sumokėto mokesčio dydžio mokestinę naudą“. Jis pridūrė, kad toks reikalavimas reikštų, kad „valstybė narė privalėtų atsisakyti savo teisės apmokestinti pajamas, gaunamas iš jos teritorijoje vykdomos ekonominės veiklos“ [30].

58. Vis dėlto gali būti, kad nagrinėjamu atveju investicinėms bendrovėms taikyti teisės aktai nevisiškai atitinka tai, kaip juos apibūdino Belgijos Karalystė savo pastabose. Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas būtų atkreipęs dėmesį į šiuos teisės aktus, jų turinio analizė teoriškai būtų jį privedusi prie išvados, kad 2009 ir 2010 mokestiniais metais galiojusios nuostatos nesiskyrė nuo tų, kurias Teisingumo Teismas nagrinėjo 2012 m. liepos 12 d. Nutartyje *Tate & Lyle Investments* [31] arba 2012 m. spalio 25 d. Sprendime *Komisija / Belgija* [32], kurie abu priimti anksčiau, nei pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, ir kurie abu būtent susiję su Belgijos mokesčių teisės aktais pelno mokesčio srityje.

59. Šiomis aplinkybės negalima Teisingumo Teismo prašyti išspręsti ginčą (*Wereldhave* ir Belgijos vyriausybės) dėl klausimo, koks iš tiesų yra vidaus teisės pagrindas, kuriuo remiantis reikia lyginti Nyderlandų KIS ir Belgijos investicinėms bendrovėms taikomą mokesčių sistemą. Tai yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pareiga ir Teisingumo Teismas negali jo pakeisti jam vykdant šią užduotį ar leistis į spėliones tam, kad pateiktų patenkinamą prejudicinį atsakymą.

60. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes manau, kad antrąjį klausimą reikia pripažinti nepriimtinu, nes jis neatitinka Teisingumo Teismo procedūros reglamento 94 straipsnio reikalavimų.

61. Jeigu vis dėlto Teisingumo Teismas nuspręstų nagrinėti iš esmės šį klausimą ir vertinti, ar Nyderlandų KIS buvo mažiau palankiai vertinama mokesčių srityje, kalbant apie mokestį prie šaltinio už dividendus, kuriuos ji paskirstė Belgijos investicinėms bendrovėms, bijau, kad jis negalėtų padaryti nieko daugiau, tik bendrais teiginiais pakartoti savo ankstesnę praktiką šioje srityje arba, konkrečiai kalbant, padaryti nuorodą į 2012 m. liepos 12 d. Nutartį *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463) [33] ir patvirtinti, kad jos turinys taikomas nagrinėjamam atvejui.

62. Iš tiesų, kaip ir byloje *Tate & Lyle Investments* [34], Belgijos vyriausybė pasirinko įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje dėl dividendų, kuriuos bendrovės rezidentės paskirsto bendrovėms, reziduojančioms kitose valstybėse narėse. Todėl dividendų gaunančių bendrovių nerezidenčių padėtis yra panaši, palyginti su rezidentėmis, kiek tai susiję su rizika, kad dividendai bus apmokestinti kelis kartus ir jos turi būti vertinamos vienodai, kaip ir bendrovės nerezidentės [35].

63. Taigi Teisingumo Teismas turėtų pranešti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kad nepalankus vertinimas gali atgrasyti bendroves, reziduojančias kitoje valstybėje narėje, investuoti Belgijoje, dėl to tai yra laisvo kapitalo apribojimas, iš esmės uždraustas SESV 63 straipsnyje [36].

30 — Tokie patys argumentai pateikiami 2012 m. liepos 12 d. Teisingumo Teismo nutarties *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463) 30 punkte taip pat dėl mokesčių nuostatų, susijusių su mokesčiu prie šaltinio, taikomu dividendams, kuriuos Belgijoje reziduojanti patronuojamoji bendrovė paskirstė savo patronuojančiajai bendrovei nerezidentei šioje valstybėje.

31 — 2012 m. liepos 12 d. Nutarties *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463) 3–9 punktai.

32 — Byla C-387/11, EU:C:2012:670.

33 — Reikia papildomai nurodyti, kad Teisingumo Teismas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui atsakė nutartimi, o ne sprendimu, nes manė, kad buvo nagrinėjamas klausimas, „tapatus klausimui, dėl kurio Teisingumo Teismas jau yra priėmęs sprendimą arba <…> atsakymą į tokį klausimą galima aiškiai nustatyti iš šio teismo praktikos“ (minėtos nutarties 17 punktas).

34 — 2012 m. liepos 12 d. nutartis (C-384/11, EU:C:2012:463).

35 — Ten pat, 33 punktas.

36 — Ten pat, 36 punktas.

64. Kadangi negalima atmesti galimybės, jog valstybė narė užtikrina Sutartyje įtvirtintų įsipareigojimų laikymąsi, sudarydama su kita valstybe nare sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kurią taikant galima kompensuoti skirtingo vertinimo, atsiradusio dėl nacionalinės teisės aktų, padarinius [37], teismas *a quo* turi įvertinti minėtos Belgijos ir Nyderlandų sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo reikšmę ir nustatyti, ar ja užtikrinama, kad pagal Belgijos teisę bendrovės nerezidentės būtų vertinamos vienodai, palyginti su bendrovėmis rezidentėmis.

65. Remdamasis šioje srityje priimtais sprendimais Teisingumo Teismas galiausiai turėtų priminti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kad jei pritaikius sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo apmokestinimas sumažinamas, bet jis ir toliau mano, jog bendrovės nerezidentės vertinamos nepalankiai, reikia įvertinti, ar privalomieji bendrojo intereso pagrindai pateisiną tokią sistemą [38]. Net jei tokių pagrindų yra, galiausiai reikėtų patikrinti, ar nacionalinės priemonės, kurios apriboja laisvą kapitalo judėjimą, yra tinkamos jomis siekiamam tikslui pasiekti ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti, kaip panašiai buvo nurodyta 2012 m. spalio 25 d. Sprendime *Komisija / Belgija* [39].

VI – **Išvada**

66. Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui *Hof van beroep te Brussel* (Briuselio apeliacinis teismas, Belgija) pateiktą antrąjį prejudicinį klausimą pripažinti nepriimtinu, o į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti taip:

1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, netaikoma bylai, susijusiai su mokesčiu prie šaltinio, kuriuo apmokestinamas Belgijoje patronuojamosios bendrovės savo patronuojančiajai bendrovei paskirstytas pelnas, jeigu pastaroji yra Nyderlandų kolektyvinio investavimo įstaiga, kuriai taikomas nulinis pelno mokesčio tarifas.

37 — Ten pat, 36 ir 37 punktai.

38 — Ten pat, 45 punktas.

39 — Byla C-387/11, EU:C:2012:670, 74 punktas.