GENERALINIO ADVOKATO YVES BOT IŠVADA,

pateikta 2007 m. liepos 3 d. [1]

1. Šis procesas dėl prejudicinio sprendimo priėmimo susijęs su Nyderlanduose įtvirtinta šioje šalyje įsteigtų kolektyvinio investavimo subjektų apmokestinimo tvarka. Aptariama tvarka yra sukurta taip, kad šiai valstybei narei mokėtiną mokestį nuo minėtų kolektyvinio investavimo subjektų gautų dividendų moka ne šie subjektai, bet po jų pelno paskirstymo – visi jų akcininkai. Tuo tikslu Nyderlanduose įsteigtų bendrovių kolektyvinio investavimo subjektams sumokėtų dividendų mokestis, kurį šios bendrovės išskaitė prie šaltinio, yra grąžinamas šiems subjektams.

2. Kolektyvinio investavimo subjektai iš Nyderlandų Karalystės taip pat gauna kompensaciją už užsienyje išskaičiuotus mokesčius nuo kitose šalyse išmokėtų dividendų. Šiai kompensacijai taikomi du apribojimai. Pirma, ji yra ribojama užsienyje sumokėto mokesčio suma, kurią Nyderlanduose reziduojantis fizinis asmuo būtų galėjęs atskaityti iš Nyderlandų mokesčio pagal Nyderlandų Karalystės ir investicijų šalies sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Antra, kompensacija sumažinama atsižvelgiant į Nyderlanduose nereziduojančių ar neįsisteigusių akcininkų dalyvavimą atitinkamo subjekto kapitale.

3. *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) pateikia keletą prejudicinių klausimų, kurie leistų jam įvertinti šių dviejų ribojimų atitiktį EB sutarties nuostatoms dėl laisvo kapitalo judėjimo.

4. Šioje išvadoje priminsiu pagrindines teismo praktikos dėl valstybių narių kompetencijos dividendų apmokestinimo ir dvigubo apmokestinimo išvengimo srityje kryptis. Nurodysiu, kuo, mano nuomone, atsižvelgiant į šią teismo praktiką, šie du apribojimai prieštarauja EB 56 ir EB 58 straipsnių nuostatoms.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

I — Teisinis pagrindas

A — *Bendrijos teisė*

5. Vadovaujantis EB 56 straipsnio 1 dalimi, pagal skyriuje, į kurį patenka ir šis straipsnis, išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai.

6. EB 57 straipsnio 1 dalyje numatytos su trečiosiomis šalimis susijusios pereinamosios priemonės. Jame nustatyta:

„(EB) 56 straipsnio nuostatos nekliudo taikyti trečiosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę ar Bendrijos teisę galiojančių apribojimų, nustatytų kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas į nekilnojamąjį turtą, su įsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių įsileidimu į kapitalo rinkas.“

7. Galiausiai EB 58 straipsnyje įtvirtinta:

„1. (EB) 56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės:

a) taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu;

b) imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams, ypač apmokestinimo ir finansų įstaigų riziką ribojančios priežiūros srityje, arba nustatyti duomenų apie kapitalo judėjimą deklaravimo tvarką administravimo ar statistinės informacijos tikslais, arba imtis priemonių, pateisinamų viešosios tvarkos ar visuomenės saugumo požiūriu.

<…>

3. (1 dalyje) nurodytos priemonės ir tvarka neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir

mokėjimų, kaip nustatyta (EB) 56 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo.“

B — *Nacionalinė teisė*

8. Nyderlandų teisėje kolektyvinio investavimo subjektų apmokestinimo tvarka yra įtvirtinta 1969 m. Pelno mokesčio įstatymo (*Wet op de vennootschapsbelasting*) 28 straipsnyje ir Dekreto dėl kolektyvinių investavimo subjektų (*Besluit beleggingsinstellingen*) 6 straipsnyje.

9. Pagal Pelno mokesčio įstatymo 28 straipsnį kolektyvinio investavimo subjektas – tai bet kuris Nyderlanduose įsteigtas subjektas, kuris yra akcinė bendrovė, uždaroji akcinė bendrovė arba bendrasis investicinis fondas, kurio tikslas bei tikroji veikla yra investavimas [2].

10. Kolektyvinio investavimo subjektams taikoma specialia tvarka siekiama kuo labiau derinti mokesčių naštą, tenkančią pajamoms iš šių subjektų vykdomų investicijų, su ta, kuri tenka privačių asmenų tiesiogiai vykdomoms investicijoms. Taigi šių subjektų investicijų grąža, kiek tai įmanoma, yra apmokestinama tokiu būdu kaip jų akcininkų tiesiogiai gaunamos pajamos. Šis derinimas yra atliekamas tokiu būdu.

11. Kolektyvinio investavimo subjekto pelnui yra taikomas pelno mokestis, bet jis apmokestinamas taikant nulinį tarifą. Tačiau per aštuonis mėnesius nuo atitinkamų mokestinių metų pabaigos visas šis pelnas iš esmės turi būti paskirstomas akcininkams.

12. Kai kolektyvinis investavimo subjektas turi Nyderlanduose įsteigtų bendrovių kapitalo dalių ir gauna šių bendrovių dividendų, jis gali susigrąžinti Nyderlandų mokestį nuo šių dividendų, kurį dividendus išmokančios bendrovės išskaičiavo prie šaltinio.

13. Kai kolektyvinis investavimo subjektas gauna kitose valstybėse įsteigtų bendrovių dividendų, kurie apmokestinami šiose valstybėse, sistema yra tokia.

2 — Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, kitos reikalaujamos sąlygos šioje byloje nėra svarbios.

14. Pagal Nyderlandų teisę įprastinės dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatos nenumato užsienyje sumokėto mokesčio atskaitymo. Nyderlandų Karalystė iš tiesų leidžia užsienyje sumokėtą mokestį atskaityti iš pelno mokesčio tik iki Nyderlandų pelno mokesčio dalies sumos, kuri proporcingai tenka aptariamiems dividendams.

15. Kadangi kolektyvinio investavimo subjekto pelnas apmokestinamas taikant nulinį tarifą ir kadangi, atsižvelgiant į tai, joks mokestis užsienio kilmės dividendams proporcingai nepriskiriamas, Nyderlandų teisės aktai įtvirtina užsienyje išskaičiuoto mokesčio „kompensavimo“ sistemą iki Nyderlandų mokesčio sumos, kuri tektų šiems dividendams.

16. Tačiau šiai kompensavimo sistemai taikomi du apribojimai, kurie yra ginčijami pagrindinėje byloje.

17. Pirma, kompensacija suteikiama, tik jeigu Nyderlanduose reziduojančių ar įsisteigusių akcininkų vykdomų tiesioginių investicijų atveju jie galėtų pasinaudoti teise atskaityti užsienyje sumokėtą mokestį iš Nyderlandų mokesčio pagal mokesčių sistemą nustatantį įstatymą arba dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.

18. Antra, kompensacijos suma sumažinama atsižvelgiant į Nyderlanduose nereziduojančių ar neįsisteigusių akcininkų dalyvavimą kolektyvinio investavimo subjekto kapitale.

19. Vadovaujantis Dekreto dėl kolektyvinio investavimo subjektų 6 straipsniu, kai tokio subjekto akcininkai nereziduoja ar nėra įsisteigę Nyderlanduose, kompensacijos suma yra apskaičiuojama pagal formulę:

$$T = B \times 7\,Sr / (10\,S - 3\,Sr)$$

T – kompensacija; B – mokesčio suma, kuri būtų atskaityta, jei visi akcininkai būtų apmokestinami Nyderlanduose; Sr – atitinkamą dieną sumokėta suma už kolektyvinio investavimo subjekto akcijas ar dalis, kurios tiesiogiai ar per kitus kolektyvinio investavimo subjektus priklauso Nyderlanduose reziduojantiems fiziniams asmenims arba Nyderlanduose įsteigtiems pelno mokesčio mokėtojams, kitiems nei kolektyvinio investavimo subjektai; S – tą pačią dieną sumokėta suma

už visas apyvartoje esančias kolektyvinio investavimo subjekto akcijas ar dalis.

20. Kolektyvinio investavimo subjekto akcininkams taikomas Nyderlandų mokestis nuo šio subjekto paskirstyto pelno, kurį prie šaltinio išskaičiuoja dividendus išmokantis subjektas.

21. Nyderlanduose reziduojančių ar įsisteigusių akcininkų atveju šis išskaitymas yra avansinis pelno mokestis. Išskaitytas pelno mokestis atskaitomas iš pajamų ar pelno mokesčių, kuriuos jie privalo sumokėti, ir yra grąžinamas tiek, kiek jis viršija pastarąją sumą. Kitoje valstybėje reziduojančių ar įsisteigusių akcininkų atveju išskaičiuotas mokestis grąžinamas, tik jeigu tai numatyta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje arba Nyderlandų mokesčių sistemą nustatančiame įstatyme.

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagal šią tvarką yra apmokestinamas ne kolektyvinio investavimo subjektas nuo jo gautų dividendų, bet po jo pelno paskirstymo – jo akcininkai.

II — Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir procesas

23. Bendrovės *Orange European Smallcap Fund NV*[3] veiklos tikslas – investuoti lėšas į vertybinius popierius ir kitą turtą remiantis rizikos paskirstymo principu. Ji yra įsteigta Amsterdame. Mokesčių požiūriu ji laikoma kolektyvinio investavimo subjektu Pelno mokesčio įstatymo 28 straipsnio prasme.

24. Ji valdo biržoje kotiruojamų Europos įmonių išleistų vertybinių popierių portfelį. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad atitinkamais ataskaitiniais metais OESF turimos už Nyderlandų teritorijos įsteigtų bendrovių kapitalo dalys jai neleido spręsti dėl šių bendrovių veiklos.

25. OESF akcininkai yra fiziniai ir juridiniai asmenys. Šiai bylai svarbiais ataskaitiniais metais dauguma šių akcininkų rezidavo arba buvo įsisteigę Nyderlanduose. Kai kurie iš jų rezidavo arba buvo įsisteigę kitose valstybėse narėse (Belgijoje, Vokietijoje, Prancūzijoje, Liuksemburge ir Jungtinėje Karalystėje) arba trečiosiose šalyse (Jungtinėse Amerikos Valstijose ir Šveicarijoje).

3 — Toliau — OESF.

26. 1997–1998 ataskaitiniais metais OESF gavo dividendų, susijusių su turimomis užsienio bendrovių kapitalo dalimis, kurių suma sudarė 5 257 519,15 NLG. Užsienyje ji buvo apmokestinta nuo šių dividendų išskaičiuojant mokestį prie šaltinio, kurio visas dydis – 735 320 NLG. Šią sumą sudarė Vokietijoje ir Portugalijoje taikomi mokesčiai – atitinkamai 132 339 NLG ir 9 905 NLG.

27. OESF Nyderlandų mokesčių administratoriaus paprašė suteikti kompensaciją už šiuos užsienyje sumokėtus mokesčius, apskaičiuotą remiantis visa 735 320 NLG suma.

28. Mokesčių administratorius nurodė, kad Vokietijoje ir Portugalijoje sumokėti mokesčiai į skaičiavimo pagrindą neturėtų būti įtraukti. Šis neįtraukimas buvo pagrįstas tuo, kad, kiek tai susiję su nagrinėjamais ataskaitiniais metais, Nyderlandų Karalystės ir Vokietijos Federacinės Respublikos sudarytoje sutartyje nebuvo numatyta teisė atskaityti Vokietijos mokestį, išskaičiuotą nuo Nyderlandų rezidentui sumokėtų Vokietijos kilmės dividendų, ir jokios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties tarp Nyderlandų Karalystės ir Portugalijos Respublikos nebuvo sudaryta.

29. Taigi mokesčių administratorius kaip kompensacijos skaičiavimo pagrindą ėmė 593 076 NLG sumą. Vėliau, taikydamas Dekreto dėl kolektyvinių investavimo subjektų 6 straipsnyje įtvirtintą metodą, taikomą, kai akcininkai nėra tik Nyderlanduose reziduojantys ar įsisteigę fiziniai ar juridiniai asmenys, jis nustatė 418 013 NLG dydžio kompensacijos sumą.

30. Amsterdamo apeliacinis teismas (*Gerechtshof te Amsterdam*), gavęs OESF skundą, panaikino mokesčių administratoriaus sprendimą ir nustatė 622 006 NLG dydžio sumą. Šis teismas nusprendė, kad tiek Vokietijoje ir Portugalijoje išskaičiuotų mokesčių neįtraukimas į kompensacijos skaičiavimo pagrindą, tiek jos sumažinimas proporcingai OESF kapitalo daliai, kuri priklauso užsienyje reziduojantiems ar įsisteigusiems akcininkams, yra nepateisinama kliūtis laisvam kapitalo judėjimui.

31. Dėl šio sprendimo Valstybės finansų sekretorius (*Staatssecretaris van Financiën*) pateikė kasacinį skundą. Jis ginčijo *Gerechtshof te Amsterdam* sprendimą tiek dėl Vokietijoje ir Portugalijoje išskaičiuotų mokesčių įtraukimo, tiek dėl kompensacijos sumažinimo atsižvelgiant į kapitalo dalį, kuri priklauso ne Nyderlanduose reziduojantiems ar įsisteigusiems akcininkams.

III — Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

32. *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar EB 56 straipsnis, skaitomas kartu su EB 58 straipsnio 1 dalimi, turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamas bet koks valstybės narės teisės aktas, kuris kolektyvinio investavimo subjektams numatydamas kompensaciją, skirtą atsižvelgti į kitos valstybės narės prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius nuo šiems subjektams sumokėtų dividendų, dėl šio sprendimo 5.2.1 punkto paskutiniame sakinyje nurodytų priežasčių šią kompensaciją apriboja:

a) suma, kurią Nyderlanduose rezidiuojantis fizinis asmuo būtų galėjęs atskaityti pagal su kita valstybe nare sudarytą sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo;

b) jeigu ir tuo atveju, kai kolektyvinio investavimo subjekto akcininkai nėra Nyderlanduose rezidiuojantys fiziniai asmenys arba subjektai, kurie neapmokestinami Nyderlandų pelno mokesčiu?

2. Jei į pirmąjį klausimą visiškai arba iš dalies būtų atsakyta teigiamai:

a) ar EB 57 straipsnio 1 dalies sąvoka „tiesioginės investicijos“ taip pat apima bendrovės išleistų akcijų paketo turėjimą, kai akcijų turėtojas jas turi tik kaip investiciją, o šio paketo dydis jam nesuteikia galimybės daryti lemiamą įtaką šios bendrovės valdymui arba kontrolei?

b) ar pagal EB 56 straipsnį bet kuris su apmokestinimu susijęs kapitalo judėjimo apribojimas, kuris būtų neteisėtas, jei paveiktų operacijas tarp Bendrijos valstybių narių, irgi tokiomis pačiomis aplinkybėmis būtų neteisėtas, jei tos pačios operacijos būtų vykdomos į trečiąsias šalis ir iš jų?

c) jeigu į antrojo klausimo b dalį būtų atsakyta neigiamai, ar EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamas apribojimas, kurį valstybė narė numato kompensacijai, nustatytai kolektyvinio investavimo subjektui

ir skirtai atsižvelgti į trečiosios šalies išskaičiuotus prie šaltinio mokesčius nuo šiam subjektui sumokėtų dividendų, nors šis apribojimas grindžiamas tuo, kad ne visi minėto subjekto akcininkai reziduoja aptariamoje valstybėje narėje?

c) kolektyvinio investavimo subjekto užsienio akcininkai reziduoja arba yra įsisteigę kitoje Bendrijos valstybėje narėje?“

IV — Vertinimas

3. Ar atsakant į ankstesnius klausimus yra svarbu tai, kad:

a) mokestis, kuris išskaičiuojamas kitoje valstybėje nuo iš šios valstybės mokamų dividendų, yra didesnis nei mokestis, taikomas išmokant šiuos dividendus užsienio akcininkams valstybėje narėje, kurioje įsisteigęs kolektyvinio investavimo subjektas;

b) kolektyvinio investavimo subjekto užsienio akcininkai reziduoja ar įsisteigę valstybėje, su kuria valstybė narė, kur įsisteigęs šis subjektas, yra sudariusi sutartį, numatančią abipusį mokesčių prie šaltinio už dividendus atskaitymą;

33. Prieš nagrinėjant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytus klausimus, atrodo naudinga priminti pagrindines teismo praktikos dėl valstybių narių kompetencijos dividendų apmokestinimo srityje kryptis, ypač susijusias su priemonėmis, skirtomis išvengti dvigubo bendrovės pelno apmokestinimo situacijų, ir dvišalių sutarčių įtaka.

A — *Pagrindinės teismo praktikos kryptys*

1. Bendrosios nuostatos

34. Dividendų mokesčiai – tai tiesioginiai mokesčiai, kurie Sutartyje iki šiol nėra aiškiai priskiriami Bendrijos kompetencijai. Taigi

valstybės narės gali savarankiškai, vienašališkai ar tarpvalstybine sutartimi nustatyti savo apmokestinimo kompetenciją, t. y. tarifą, vertinimo pagrindą, mokesčių išieškojimo taisykles ir savo apmokestinimo kompetencijos taikymo sritį.

35. Vis dėlto, kaip nuolat nurodo Teisingumo Teismas, ši kompetencija nėra neribota. Iš tikrųjų, ji turi būti įgyvendinama laikantis Bendrijos teisės, ypač Sutartyje numatytų judėjimo laisvių [4].

36. Valstybių narių kompetencijos apribojimas šiomis judėjimo laisvėmis yra apibūdinamas dviem principais. Pirmasis iš jų yra diskriminacinių priemonių draudimas: priimančioji valstybė narė mokesčių mokėtojui iš kitos valstybės narės negali taikyti diskriminacinio mokestinio vertinimo. Antruoju principu kilmės valstybėms narėms yra draudžiama savo piliečiams taikyti judėjimo laisvės įgyvendinimo kliūtis. Tai yra „kliūčių išvykti“ draudimas.

37. Atsižvelgiant į bendrovių pelno apmokestinimui taikomą kapitalo judėjimo laisvę, teismo praktikoje šie du principai pasireiškia tuo, kad uždraudžiamos, pirma, valstybės narės mokestinės priemonės, sudarančios kliūčių užsienio bendrovėms pritraukti kapitalą šioje valstybėje, ir, antra, valstybės narės mokestinės priemonės, atgrasančios šios valstybės mokesčių mokėtojus investuoti savo kapitalą į užsienyje įsteigtas bendroves, be to, skirtingai nei kitos Sutartimi garantuojamos laisvės, šie draudimai nėra ribojami Bendrijos vidaus prekyba, bet apima ir prekybą su trečiosiomis šalimis.

38. Pagal įvairiomis Sutartyje įtvirtintomis judėjimo laisvėmis įgyvendinamą nediskriminavimo principą valstybė narė negali taikyti skirtingų mokestinių taisyklių panašioms situacijoms arba tos pačios mokestinės taisyklės skirtingoms situacijoms. Be to, šis principas draudžia ne tik atvirą diskriminaciją dėl nacionalinės priklausomybės [5]. Jis taip pat prieštarauja bet kokiai diskriminacijai, kuria, pritaikius kitus atskyrimo kriterijus, pasiekiamas toks pats rezultatas.

39. Tiesioginių mokesčių srityje nediskriminavimo principas susikerta su valstybių

4 — 2007 m. kovo 6 d. Sprendimas *Meilicke ir kt.* (C-292/04, Rink. p. I-1835, 19 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

5 — Į bendrovių buveinę EB 48 straipsnio prasme, kaip ir fizinių asmenų pilietybę, atsižvelgiama siekiant nustatyti jų ryšį su valstybės teisine sistema (1993 m. liepos 13 d. Sprendimo *Commerzbank*, C-330/91, Rink. p. I-4017, 13 punktas).

narių kompetencija, ypač dėl, atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo rezidavimo vietą, skirtingą vertinimą numatančių nacionalinių priemonių.

40. Pirma, iš tikrųjų rezidavimo vietos mokesčių tikslais kriterijus iš esmės nustato atitinkamas valstybių narių apmokestinimo kompetencijos ribas. Taigi valstybės narės paprastai apmokestina savo teritorijoje rezidiuojančius mokesčių mokėtojus, fizinius ir juridinius asmenis, ir mokesčių mokėtojų ne rezidentų gautą pelną iš joje vykdomos veiklos. Jos taip pat numato mokesčių lengvatas, kuriomis gali pasinaudoti tik mokesčių mokėtojai rezidentai, pavyzdžiui, priemones, skirtas atsižvelgti į jų asmeninę ir šeimos padėtį, kurią šios valstybės gali geriausiai įvertinti. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas pripažino, kad mokesčių mokėtojų rezidentų ir mokesčių mokėtojų ne rezidentų situacijos paprastai nėra panašios [6].

41. Antra, valstybės narės nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos mokestinės lengvatos taikomos tik nacionalinės teritorijos rezidentams, yra labiausiai naudingi šios valstybės piliečiams, nes dažniausiai didžiausia ne rezidentų dalis yra kitų valstybių piliečiai. Taigi rezidavimo vietos kriterijumi pagrįsti teisės aktai gali sukelti netiesioginę diskriminaciją dėl nacionalinės priklausomybės [7].

42. Ši priešprieša numatyta EB 58 straipsnyje, pagal kurį EB 56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu, tačiau su sąlyga, kad šios nuostatos nesudaro laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo.

43. Taigi, nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos mokesčių mokėtojai skiriami atsižvelgiant į jų rezidavimo ar kapitalo investavimo vietą, gali būti laikomi suderinamais su EB 56 ir EB 58 straipsniais, tik jeigu šis skirtingas vertinimas yra susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis nagrinėjamos mokestinės priemonės taikymo tikslais.

44. Jeigu nagrinėjamos situacijos yra objektyviai panašios, toks skirtumas,

6 — 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 31 punktas).

7 — Dėl fizinių asmenų žr. minėtą Sprendimą *Schumacker* (28 ir 29 punktai), o dėl juridinių asmenų – minėtą Sprendimą *Commerzbank* (15 punktas).

vadovaujantis teismo praktika, yra suderinamas su Bendrijos teise, tik jeigu jis pateisinamas vienu iš EB 58 straipsnio 1 dalies b punkte įtvirtintų pagrindų arba privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, pavyzdžiui, poreikiu apsaugoti mokesčių sistemos darnumą, ir jeigu jis neperžengia to, ko reikia nagrinėjamų teisės aktų tikslui pasiekti [8].

2. Dvigubo apmokestinimo išvengimo ar jo sušvelninimo priemonės

45. Teisingumo Teismas keliuose sprendimuose patikslino valstybių narių bendrosios kompetencijos tiesioginių mokesčių srityje taikymo apimtį vienašalių ar tarpvalstybinėse sutartyse įtvirtintų bendrovių paskirstomo pelno dvigubo apmokestinimo išvengimo ar jo sušvelninimo valstybinių priemonių atžvilgiu.

46. Pirmiausia reikia priminti, kad bendrovės pelnui skirtingais atvejais gali būti taikomas dvigubas apmokestinimas. Taigi pelnui gali būti taikomas „apmokestinimas kelis kartus“ arba „ekonominis dvigubas apmokestinimas“, kai du skirtingi mokesčių mokėtojai yra apmokestinami pelno mokesčiu, pirmą kartą apmokestinant bendrovės pelną, o vėliau antrą kartą, atsižvelgiant į tai, ar akcininkas yra bendrovė ar fizinis asmuo, pelno ar pajamų mokesčiu apmokestinant akcininką, kuriam šis pelnas yra paskirstytas.

47. Šiam pelnui taip pat gali būti taikomas „teisinis dvigubas apmokestinimas“, kai to paties mokesčių mokėtojo tos pačios pajamos apmokestinamos du kartus. Taip atsitinka, kai dividendus gavęs akcininkas yra apmokestinamas, pirma, valstybės narės, kurioje yra įsteigta dividendus išmokanti bendrovė, prie šaltinio išskaičiuotu dividendų mokesčiu ir, antra, pajamų mokesčiu nuo šių dividendų jo rezidavimo valstybėje.

48. Teismo praktiką šioje srityje aptarsiu darydamas prielaidą, kad dvigubas apmokestinimas paprastai neprieštarauja Bendrijos teisei.

49. Iš tiesų, vadovaujantis Sutartimi, nebuvo priima jokios kompetencijų tarp valstybių narių padalijimo priemonės, kuria siekiama panaikinti dvigubą apmokestinimą. Dvigubas apmokestinimas draudžiamas tik keliomis direktyvomis, pavyzdžiui, Tarybos

8 — 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477, 29 punktas).

direktyva 90/435/EEB [9], kurios šioje byloje nėra svarbios [10]. Be to, išskyrus Konvenciją 90/436/EEB [11], valstybės narės šioje srityje nesudarė jokios daugiašalės sutarties pagal EB 293 straipsnį.

50. Iš šios prielaidos išplaukia dvi pasekmės. Pirma, jeigu dvigubas apmokestinimas kyla valstybėms narėms įgyvendinant savo atitinkamą kompetenciją, pavyzdžiui, mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybė apmokestina visas jo pajamas, o valstybė, kurios teritorijoje buvo paskirstyti dividendai, apmokestina tą patį mokesčių mokėtoją iki šių dividendų dydžio, toks apmokestinimas savaime nepažeidžia Bendrijos teisės [12].

51. Antra, nesant šios srities priemonių ir daugiašalės sutarties, valstybės narės gali laisvai nustatyti apmokestinimo kompetencijos tarpusavio paskirstymo kriterijus ir vienašališkai arba dvišalių sutarčių pagrindu priimti dvigubam apmokestinimui išvengti reikalingas priemones. Tačiau vienašalėmis ar sutartinėmis priemonėmis įgyvendindamos šią kompetenciją valstybės narės privalo laikytis Bendrijos teisės reikalavimų, ypač kylančių iš judėjimo laisvių [13].

52. Keletas bylų Teisingumo Teismui suteikė galimybę paaiškinti šios pareigos taikymo apimtį dėl valstybių narių taikomo apmokestinimo, pirma, kai akcininko rezidavimo

9 — 1990 m. liepos 23 d. Direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147). Taip pat žr. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvą 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo (OL L 157, p. 38; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 369) ir 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvą 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (OL L 157, p. 49; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 380).

10 — Nagrinėjamais ataskaitiniais metais galiojusi Direktyvos 90/435 redakcija buvo taikoma bendrovėms, turinčioms ne mažiau kaip 25 % kitos valstybės narės bendrovės kapitalo dalies. Be to, pagal jos 2 straipsnį direktyva taikoma tik bendrovėms, kurioms nustatyta prievolė mokėti pelno mokestį be galimybės būti atleistoms, o žinoma, kad kolektyvinio investavimo subjektai, jeigu jiems taikomas šis mokestis, yra apmokestinami taikant nulinį tarifą.

11 — 1990 m. liepos 23 d. Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (OL L 225, p. 10).

12 — Šiuo klausimu žr. 2006 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Kerckhaert ir Morres* (C-513/04, Rink. p. I-10967) dėl Belgijos teisės aktų, pagal kuriuos dividendams už Belgijoje įsteigtų bendrovių akcijas ir dividendams už kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių akcijas taikomas vienodo dydžio apmokestinimas, nenumatant galimybės atskaityti kitoje valstybėje narėje prie šaltinio sumokėtą mokestį. Teisingumo Teismas nusprendė, kad nagrinėjama mokesčių sistema neskiria Belgijoje įsteigtų bendrovių dividendų nuo kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių dividendų. Jis nustatė, kad nepalankios pasekmės, kurias galėtų sukelti tokios sistemos taikymas kitoje valstybėje narėje apmokestinamus dividendus gaunančiam mokesčių mokėtojui, atsiranda vien dėl to, kad dvi valstybės narės tuo pačiu metu vykdo savo kompetenciją mokesčių srityje (20 punktas).

13 — 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, Rink. p. I-6161, 57 ir 58 punktai).

valstybė apmokestina iš užsienio gaunamus dividendus, ir, antra, kai dividendų šaltinio valstybė apmokestina į užsienį mokamus dividendus.

53. Iš teismo praktikos dėl iš užsienio gaunamų dividendų matyti, kad kai valstybė narė apmokestina visus mokesčių mokėtojų rezidentų gautus dividendus ir priima šių dividendų ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo ar sušvelninimo nuostatas, ji negali šių nuostatų taikyti tik nacionalinės kilmės dividendams, bet jas turi taikyti ir kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių išmokėtų dividendų atžvilgiu [14].

54. Teisingumo Teismas nusprendė, kad šis vienodas vertinimas yra būtinas, nes, atsižvelgiant į šių nuostatų tikslus, kitų valstybių narių kilmės dividendus gaunančio mokesčių mokėtojo padėtis yra panaši į nacionalinės kilmės dividendus gaunančio mokesčių mokėtojo padėtį tuo, kad abiem atvejais šiems dividendams gali būti taikomas apmokestinimas kelis kartus arba ekonominis dvigubas apmokestinimas, kurių išvengti ar kuriuos sušvelninti būtent ir buvo siekiama priimant minėtas nuostatas [15].

55. Dėl į užsienį mokamų dividendų taip pat teismo praktikoje įtvirtinta, kad nuo tada, kai valstybė narė vienašališkai arba pagal susitarimą pajamų mokesčiu apmokestina ne tik akcininkų rezidentų, bet ir akcininkų ne rezidentų iš bendrovės rezidentės gaunamus dividendus, ši valstybė turi užtikrinti, kad pagal jos nacionalinės teisės numatytą apmokestinimo kelis kartus išvengimo arba sušvelninimo mechanizmą akcininkų ne rezidentų

14 — Dėl akcininkams fiziniams asmenims išmokėtų dividendų neapmokestinimo pajamų mokesčiu žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimą *Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071); dėl sumažinto ar perpus sumažinto mokesčių tarifo taikymo žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Lenz* (C-315/02, Rink. p. I-7063); dėl mokesčių kredito suteikimo žr. minėtus Sprendimus *Manninen* ir *Meilicke ir kiti* ir dėl nacionalinės kilmės dividendų neapmokestinimo pelno mokesčiu, nors užsienio kilmės dividendai šiuo mokesčiu buvo apmokestinami ir tik buvo suteikta teisė nemokėti galbūt mokėtino mokesčio prie šaltinio dividendus išmokėjusios bendrovės rezidavimo valstybėje, žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rink. p. I-11753, 61-71 punktai).

15 — Minėtas sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation* (62 punktas). Šis reikalavimas nėra savaime taikomas trečiosiose valstybėse įsteigtų bendrovių išmokamų dividendų atveju. Šiame sprendime Teisingumo Teismas pripažino, kad negali būti atmesta valstybės narės galimybė įrodyti, jog kapitalo judėjimo į trečiąsias valstybes ar iš jų apribojimas pateisinamas pagrindu, apibūdintu tokiomis aplinkybėmis, kuriomis šiuo pagrindu negalėtų būti pagrįstai pateisintas kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimas. Taip galėtų būti, pavyzdžiui, kai reikia patikrinti trečiosiose šalyse įsteigtų dividendus išmokančių bendrovių sumokėtą mokestį, nes, atsižvelgiant į tai, kad Bendrijos teisės aktai, susiję su bendradarbiavimu tarp nacionalinių mokesčių valdžios institucijų, kaip antai 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63), nėra taikomi, patikrinti šių bendrovių savo rezidavimo valstybėje sumokėtą mokestį gali būti sunkiau nei tik Bendrijos viduje (169-171 punktai).

vertinimas būtų toks pat kaip akcininkų rezidentų vertinimas [16].

56. Šiuo atveju dividendų kilmės valstybė narė privalo laikytis vienodo vertinimo, nes ši valstybė nusprendė įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje ne tik akcininkams rezidentams išmokėtų dividendų, bet taip pat akcininkams ne rezidentams išmokėtų dividendų atžvilgiu [17].

3. Dvišalių sutarčių įtaka

57. Su dvišalių sutarčių įtaka mokesčių srityje susijusios teismo praktikos analizė leidžia pateikti keturias šiai bylai svarbias išvadas.

58. Pirmoji iš šių išvadų yra ta, kad iš Sutartimi garantuojamų judėjimo laisvių kylančios teisės Europos Sąjungoje yra besąlyginės ir jų laikymasis valstybėje narėje negali būti priklausomas nuo su kita valstybe nare sudarytos sutarties [18]. Kitaip tariant, valstybė narė negali šių teisių padaryti priklausomų nuo su kita valstybe nare sudarytos abipusiškumu pagrįstos sutarties, siekdama šioje valstybėje gauti atitinkamų lengvatų [19].

59. Antrąja išvada skelbiama, kad kai viena valstybė narė priima Sutartyje įtvirtintai judėjimo laisvei kliūtį sudarančią mokestinę priemonę, gali būti atsižvelgiama į šią kliūtį panaikinančią dvišalę sutartį [20]. Teisingumo Teismas vertina, ar nagrinėjamų teisės aktų ir dvišalės sutarties taikymas leidžia toliau taikyti judėjimo laisvės ribojimą [21], arba šį vertinimą paveda nacionaliniam teismui [22].

60. Trečioji išvada yra ta, kad kai mokesčių mokėtojo ne rezidento padėtis yra tokia pati kaip mokesčių mokėtojo rezidento, vadovaujantis nacionalinio režimo principu, jis turi turėti galimybę tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir mokesčių mokėtojai rezidentai

16 — Dėl valstybės narės teisės aktų, kuriais numatoma mokesčio kredito sistema bendrovės rezidentės akcininkams rezidentams bei akcininkams nerezidentams išmokėtų dividendų atžvilgiu, kai tai numatyta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Rink. p. I-11673), o dėl nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos apmokestinami dukterinių bendrovių rezidenčių išmokėti dividendai kitoje valstybėje narėje įsteigtoms patronuojančioms bendrovėms ir beveik visiškai nuo šio mokesčio atleidžiami patronuojančioms bendrovėms rezidentėms išmokėti dividendai, žr. 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (C-170/05, Rink. p. I-11949).

17 — Minėtas sprendimas *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (70 punktas).

18 — 1986 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (270/83, Rink. p. 273, 26 punktas).

19 — Ten pat.

20 — Minėtas sprendimas *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (45 punktas ir minėta teismo praktika).

21 — Ten pat (47 punktas).

22 — Minėtas sprendimas *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (71 punktas).

pasinaudoti jo rezidavimo valstybės narės ir trečiosios šalies sudarytoje dvišalėje sutartyje numatytomis lengvatomis [23].

61. Ketvirtoji išvada yra ta, kad Bendrijos teisė neįpareigoja valstybės narės leisti mokesčių mokėtojui ne rezidentui, kurio padėtis nėra panaši į mokesčių mokėtojo rezidento, pasinaudoti su kita nei šio mokesčių mokėtojo ne rezidento valstybe sudaryta dvišale sutartimi [24]. Kitaip tariant, Bendrijos teisė mokesčių srityje nereikalauja, kad valstybė narė kitos valstybės narės rezidentui taikytų didžiausio palankumo sąlygą.

23 — Minėtas sprendimas *Saint-Gobain ZN* (59 punktas). Šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad nuolatinė bendrovės ne rezidentės atstovybė, kaip ir bendrovės rezidentės, turi turėti galimybę pasinaudoti su trečiąja šalimi sudarytoje sutartyje mokesčių srityje numatyta pelno mokesčio lengvata iš šioje trečiojoje šalyje įsteigtų bendrovių gautų dividendų apmokestinimui.

24 — 2005 m. liepos 5 d. Sprendimas *D.* (C-376/03, Rink. p. I-5821). Šioje byloje Vokietijoje reziduojantis Vokietijos pilietis D., turintis 10 % savo turto Nyderlanduose, kuris šioje valstybėje narėje, atsižvelgiant į jo turimą turtą, buvo apmokestintas turto mokesčiu, pateikė prašymą pasinaudoti Nyderlandų įstatyme mokesčių mokėtojams rezidentams numatytu neapmokestinamuoju minimumu. Teisingumo Teismas nusprendė, kad šis turto mokestis yra panašus į pajamų mokestį, nes nustatytas atsižvelgiant į apmokestinamojo asmens mokumą. Iš to jis padarė išvadą, kad mokesčių mokėtojo ne rezidento, Nyderlanduose turinčio tik mažą savo turto dalį, padėtis nėra tokia pati kaip mokesčių mokėtojo rezidento, todėl jis negali pasinaudoti nagrinėjamu neapmokestinamuoju minimumu. Tuomet kilo klausimas, ar D. buvo diskriminuojamas, nes Belgijoje reziduojantis mokesčių mokėtojas, kurio padėtis yra panaši, ginčijamu neapmokestinamuoju minimumu galėjo pasinaudoti pagal Nyderlandų Karalystės ir Belgijos Karalystės sudarytą sutartį. Teisingumo Teismas nustatė, kad toks skirtingas vertinimas nepažeidė Bendrijos teisės. Šiuo klausimu taip pat žr. minėtą sprendimą *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* dėl nevienodos situacijos, atsiradusios dėl to, kad iš visų vienos valstybės narės su kitomis valstybėmis sudarytų dvišalių sutarčių tik kai kuriose iš šių susitariančių valstybių rezidentams buvo numatytas mokesčio kreditas.

62. Atsižvelgdamas į šias pagrindines teismo praktikos kryptis, nagrinėsiu *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktus prejudicinius klausimus.

B — *Dėl prejudicinių klausimų*

1. Įvadas

a) Dėl taikomos judėjimo laisvės

63. Pirmiausia reikia priminti, kad kai vienoje valstybėje narėje reziduojantis ar įsteigtas akcininkas gauna dividendų iš bendrovės ne rezidentės, tai yra kapitalo judėjimas EB 56 straipsnio prasme [25].

64. Iš teismo praktikos matyti, kad nacionalinės teisės aktas, kuriuo nustatoma, kad gaunami dividendai apmokestinami mokesčiu, kurio tarifas priklauso nuo to, ar šie dividendai yra nacionalinės ar užsienio kilmės, neatsižvelgiant į akcininkui priklausančią dividendus išmokėjusios

25 — Minėtas sprendimas *Verkooijen* (28–30 punktai).

bendrovės kapitalo dalį, gali patekti tiek į EB 43 straipsnio dėl įsisteigimo laisvės, tiek į EB 56 straipsnio dėl laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritis [26]. Tačiau kai akcininko dalyvavimas bendrovės kapitale jam neleidžia daryti tam tikros įtakos šios bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklos, taikomos tik EB 56 straipsnio nuostatos [27].

65. Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pastabų matyti, kad atitinkamais ataskaitiniais metais OESF dalyvavimas dividendus išmokančių bendrovių kapitale jai neleido nulemti šių bendrovių veiklos. Taigi ginčijamų apribojimų suderinamumą su Bendrijos teise nagrinėsiu atsižvelgdamas tik į Sutarties nuostatas dėl kapitalo judėjimo laisvės.

b) Dėl prejudicinių klausimų turinio ir jų nagrinėjimo tvarkos

66. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikia tris prejudicinių klausimų grupes. Pirmojo klausimo a ir b punktais jis Teisingumo Teismo klausia, ar du nagrinėjami apribojimai neprieštarauja EB 56 ir EB 58 straipsnių nuostatoms.

67. Antrojo klausimo a–c punktais, prie kurių pridedu trečiojo klausimo b ir c punktus, jis siekia sužinoti, kokias išvadas reikia padaryti iš to, kad toks kolektyvinio investavimo subjektas, koks yra OESF, investavo trečiosiose šalyse ir pats turi trečiosiose šalyse rezidujančių ar įsisteigusių akcininkų.

68. Galiausiai trečiojo klausimo a punktu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar tai, kad kitoje valstybėje išskaičiuotas mokestis yra didesnis nei mokestis, taikomas išmokant dividendus užsienio akcininkams valstybėje narėje, kurioje įsisteigęs kolektyvinio investavimo subjektas, turi įtakos atsakymams į ankstesnius klausimus.

69. Šias tris klausimų grupes nagrinėsiu iš eilės.

26 — 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimas *Holböck* (C-157/05, Rink. p. I-4051, 24 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

27 — Šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (38 punktas).

2. Dėl pirmosios prejudicinių klausimų grupės

a) Dėl pirmojo klausimo a punkto

70. Pirmojo klausimo a punktu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 56 ir EB 58 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamas toks valstybės narės teisės aktas, koks yra nagrinėjamas Nyderlandų įstatymas, pagal kurį kolektyvinio investavimo subjektams numatant kompensaciją, skirtą atsižvelgti į kitos valstybės narės prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius nuo šiems subjektams sumokėtų dividendų, ši kompensacija apribojama suma, kurią Nyderlandų teritorijoje reziduojantis fizinis asmuo galėtų atskaityti pagal su šia kita valstybe nare sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.

71. Šiuo klausimu minėtas teismas nori sužinoti, ar Nyderlandų mokesčių institucijos atsisakymas atsižvelgti į Vokietijoje ir Portugalijoje OESF sumokėtus mokesčius už šiose valstybėse gautus dividendus prieštarauja EB 56 ir EB 58 straipsniams.

72. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad šį klausimą Teisingumo Teismui jis pateikė atsižvelgdamas į tai, kad kolektyvinio investavimo subjektas, kuris gauna Nyderlanduose įsteigtų bendrovių dividendų, gali visiškai susigrąžinti Nyderlandų dividendų mokestį, kurį prie šaltinio išskaitė šios bendrovės.

73. Atsižvelgdamos į šį teiginį, OESF ir Europos Bendrijų Komisija tvirtina, kad pagal ginčijamą tvarką nepagrįstai skirtingai vertinami Vokietijoje ir Portugalijoje prie šaltinio išskaičiuoti mokesčiai, palyginti su Nyderlanduose prie šaltinio išskaičiuotais mokesčiais, todėl tai prieštarauja Bendrijos teisei.

74. OESF taip pat tvirtina, kad ši tvarka prieštarauja ir EB 56 ir EB 58 straipsniams, nes investicijų į visas kitas valstybes nares, išskyrus Vokietiją ir Portugaliją, atveju kolektyvinio investavimo subjektas gauna kompensaciją, skirtą dvigubam dividendų apmokestinimui išvengti ar jį sušvelninti.

75. Nyderlandų vyriausybė nurodo, kad ginčijama tvarka neprieštarauja Bendrijos teisei. Iš tiesų, jos teigimu, pagal šią tvarką dividendai neskiriami atsižvelgiant į jų kilmę, nes Nyderlandų mokesčio grąžinimas iš tikrųjų yra atleidimas nuo mokesčio todėl, kad nėra apmokestinami nei kolektyvinio investavimo subjekto gauti nacionaliniai, nei užsienio dividendai. Taigi, dvigubas

Vokietijos ir Portugalijos kilmės dividendų apmokestinimas šioje byloje atsiranda dėl to, kad kiekviena iš šių valstybių narių įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje, ir šios bylos situacija panaši į bylos, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Kerckhaert ir Morres*, situaciją.

76. Nyderlandų vyriausybė taip pat nurodo, kad tai, jog Vokietijoje ir Portugalijoje išskaičiuoti mokesčiai, skirtingai nei kitose valstybėse narėse, pavyzdžiui, Italijoje, išskaičiuoti mokesčiai prie šaltinio, nesuteikia teisės į kompensaciją, yra su šiomis kitomis valstybėmis sudarytoms dvišalėms sutartims būdinga pasekmė ir, atsižvelgiant į tai, situacija šioje byloje yra panaši į situaciją byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *D.*

77. Sutinku su Nyderlandų vyriausybės nuomone dėl pirmosios jos analizės dalies. Priešingai OESF ir Komisijos teiginiams, nemanau, kad ginčijama mokesčių tvarka turi būti laikoma pažeidžiančia Bendrijos teisę, šioje tvarkoje pateikiamą Vokietijos ir Portugalijos kilmės dividendų vertinimą lyginant su Nyderlandų kilmės dividendų vertinimu.

78. Tačiau, palaikydamas OESF nuomonę, manau, kad nagrinėjama tvarka aiškiai prieštarauja EB 56 ir EB 58 straipsniams, nes pagal ją Vokietijos ir Portugalijos kilmės dividendams taikomas mažiau palankus vertinimas nei kitų valstybių narių kilmės dividendams. Mano nuomone, tai, kad teisė pasinaudoti šioje tvarkoje numatyta kompensacija suteikiama tik kitose valstybėse narėse nei Vokietija ir Portugalija prie šaltinio išskaičiuotų mokesčių atžvilgiu, minėto sprendimo *D.* prasme negali būti laikoma Nyderlandų Karalystės ir kitų valstybių narių sudarytoms dvišalėms sutartims būdingu skirtingu vertinimu.

79. Kiekvieną iš šių teiginių išnagrinėsiu iš eilės.

80. Pirmiausia, reikia priminti, kad pagal ginčijamą mokesčių tvarką kolektyvinio investavimo subjekto pelnas apmokestinamas taikant nulinį tarifą, o pelnas, kurį šis subjektas paskirstė akcininkams, apmokestinamas visas, nepaisant šio pelno kilmės, t. y. tiek Nyderlanduose įsteigtų bendrovių išmokėti dividendai, tiek užsienio kilmės dividendai. Taigi Vokietijoje ir Portugalijoje įsisteigusių bendrovių kolektyvinio investavimo subjektui paskirstytas pelnas yra Nyderlanduose apmokestinamas pelnas, kurį paskirstant šio subjekto akcininkams subjektas išskaičiuoja mokestį prie šaltinio.

81. Taip pat neginčytina, kad Nyderlanduose įsisteigusių bendrovių prie šaltinio išskaičiuojamas Nyderlandų dividendų mokestis kolektyvinio investavimo subjektui grąžinamas ir šis subjektas iš Nyderlandų Karalystės gauna kompensaciją už kitose valstybėse narėse nei Vokietija ir Portugalija prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius.

82. Šiomis aplinkybėmis kolektyvinio investavimo subjektui yra naudingiau investuoti į Nyderlanduose bei kitose valstybėse narėse įsteigtas bendroves nei į Vokietijoje ir Portugalijoje įsteigtas bendroves. Iš tiesų, nors Nyderlandų kilmės dividendai mokesčiu, kurį privalo sumokėti akcininkai, yra apmokestinami tik vieną kartą, o kitų valstybių narių nei Vokietija ir Portugalija kilmės dividendai suteikia teisę į kompensaciją už prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius, dviejų pastarųjų valstybių kilmės dividendams toliau taikomas dvigubas apmokestinimas.

83. Taigi šis skirtingas vertinimas gali atgrasyti kolektyvinio investavimo subjektus investuoti Vokietijoje ir Portugalijoje ir sudaryti kliūčių šiose dviejose valstybėse narėse įsisteigusioms bendrovėms per šiuos subjektus pritraukti kapitalą Nyderlanduose.

84. Tačiau, atsižvelgiant į teismo praktiką, tokie apribojimai prieštarauja EB 56 ir EB 58 straipsnių nuostatoms, tik jeigu jie kyla iš atviros ar paslėptos diskriminacijos, t. y. jeigu jie priklauso tai pačiai vienos valstybės narės mokesčių tvarkai, kai skirtinga taisyklė taikoma panašioms situacijoms arba ta pati taisyklė – skirtingoms situacijoms.

85. Ginčijamoje mokesčių tvarkoje įtvirtintą Vokietijos ir Portugalijos kilmės dividendų vertinimą lyginant su Nyderlandų kilmės dividendų vertinimu kolektyvinio investavimo subjektų atžvilgiu matyti, kad šie dividendai, nepaisant jų kilmės, Nyderlandų teisėje nėra apmokestinami.

86. Iš tiesų, kaip nurodo Nyderlandų vyriausybė, Nyderlandų dividendų mokesčio, kurį Nyderlanduose įsisteigusios dividendus išmokančios bendrovės sumokėjo išskaičiuodamos prie šaltinio, grąžinimas iš tikrųjų reiškia, kad šiuo mokesčiu kolektyvinio investavimo subjektas neapmokestinamas. Minėtų bendrovių prie šaltinio išskaičiuotas mokestis iš tiesų yra tik dividendus gaunančio asmens mokėtino dividendų mokesčio apmokėjimo būdas [28]. Tuo atveju, kai kolektyvinio inves-

28 — Remiantis Nyderlandų vyriausybės paaiškinimais, šios išskaitymo prie šaltinio sistemos tikslas yra iš anksto surinkti pajamų ar pelno mokestį nuo dividendų siekiant išvengti akcininkų mokėtinų mokesčių slėpimo.

tavimo subjekto pelnas yra apmokestinamas taikant 0 % tarifą, yra logiška, kad šis išskaitymas prie šaltinio jam turi būti grąžintas [29].

87. Taip pat Vokietijoje ir Portugalijoje įsisteigusių bendrovių tokiam subjektui išmokėti dividendai pagal Nyderlandų teisę nėra apmokestinami mokesčiu, kurį šis subjektas privalo sumokėti. Taigi šiame etape Nyderlandų teisė Vokietijos ir Portugalijos kilmės dividendų nevertina skirtingai, palyginti su Nyderlandų dividendais.

88. Išnagrinėjus ginčijamą kolektyvinio investavimo subjekto akcininkų apmokestinimo tvarką, matyti, kad pagal Nyderlandų teisę apmokestinamas visas šio subjekto akcininkams išmokėtas pelnas neatsižvelgiant į jo gautų dividendų kilmę. Šiame etape minėta tvarka taip pat neįtvirtina skirtingų taisyklių Vokietijos ir Portugalijos bei Nyderlandų kilmės dividendams.

29 — Savo rašytinėse pastabose Nyderlandų vyriausybė nurodė, kad jos teisės aktuose iš pradžių buvo numatytas neapmokestinimas dividendų mokesčiu, bet šį neapmokestinimą reikėjo pakeisti ginčijama sistema dėl kolektyvinio investavimo subjektams numatytų administracinių apribojimų, kurių jie turėjo laikytis norėdami dividendus paskirstančioms bendrovėms prieš kiekvieną dividendų išmokėjimą pagrįsti savo padėtį.

89. Atsižvelgiant į šią analizę, tai, kad Vokietijos ir Portugalijos kilmės dividendams taikoma didesnė mokesčių našta nei Nyderlandų kilmės dividendams, atsiranda ne dėl Nyderlandų Karalystės mokesčių tvarkoje įtvirtinto skirtingo vertinimo, bet dėl Vokietijos ir Portugalijos vyriausybių sprendimo apmokestinti jų atitinkamoje teritorijoje įsteigtų bendrovių bendrovei OESF išmokėtus dividendus.

90. Taigi, mano nuomone, situacija šioje byloje skiriasi nuo nagrinėtos byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Manninen*, į kurį daro nuorodą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, OESF ir Komisija. Iš tiesų toje byloje apmokestinamajam asmeniui, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, Suomijos teisės aktai suteikė mokesčio kreditą šioje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių išmokėtų dividendų atžvilgiu. Šiuo mokesčio kreditu buvo siekiama išvengti šių dividendų ekonominio dvigubo apmokestinimo. Kalbama apie šiuos dividendus mokančios bendrovės pelno mokesčio įskaitymą į akcininko mokėtiną pajamų mokestį.

91. Šis mokesčio kreditas dviem būdais skiriasi nuo šioje byloje nagrinėjamos grąžinimo sistemos.

92. Pirma, kaip nurodžiau anksčiau, šiuo grąžinimu nesiekiama atsižvelgti į

Nyderlanduose įsteigtų bendrovių mokėtiną pelno mokestį, bet siekiama kolektyvinio investavimo subjekto neapmokestinti dividendų mokesčiu. Antra, pagal minėtoje byloje *Manninen* nagrinėjamus teisės aktus buvo numatytas skirtingas panašių situacijų vertinimas, nes mokesčio kreditas buvo taikomas tik nacionalinių bendrovių išmokėtiems dividendams, kai Suomijoje taip pat buvo apmokestinami kitose valstybėse narėse Suomijos akcininko gauti dividendai ir nebuvo priimta jokios Suomijos teisės nuostatos, pagal kurią būtų atsižvelgta į dividendus paskirstančių bendrovių užsienyje sumokėtą pelno mokestį.

93. Ginčijamoje tvarkoje įtvirtintas neapmokestinimas taip pat skiriasi nuo byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Verkooijen*, į kurį OESF ir Komisija taip pat daro nuorodą, nagrinėjamo Nyderlandų įstatyme nustatyto neapmokestinimo. Iš tiesų šiame įstatyme buvo numatyta, kad fiziniams asmenims akcininkams išmokėti dividendai neapmokestinami pajamų mokesčiu su sąlyga, kad dividendus paskirsto Nyderlanduose buveinę turinčios bendrovės.

94. Jeigu Nyderlanduose apmokestinami visi akcininkų gauti dividendai, įskaitant kitose valstybėse narėse gautus dividendus, tik nacionalinių dividendų neapmokestinimas reikštų skirtingą nacionalinių ir kitose valstybėse narėse gautų dividendų vertinimą.

95. Tačiau, kaip nurodžiau, pagal Nyderlandų kolektyvinio investavimo subjektų apmokestinimo sistemą Nyderlandų kilmės ir Vokietijoje bei Portugalijoje gauti dividendai nevertinami skirtingai.

96. Todėl šioje byloje kyla klausimas, ar tokioje situacijoje Bendrijos teisė įpareigojo Nyderlandų Karalystę numatyti kompensaciją už Vokietijoje ir Portugalijoje prie šaltinio išskaičiuotą mokestį, nes Nyderlandų kilmės dividendams dvigubas apmokestinimas nebuvo taikomas.

97. Aš taip nemanau, nes tokioje situacijoje Bendrijos teisė nei Vokietijai ir Portugalijai, nei Nyderlandams nenumato pareigos atsisakyti savo kompetencijos mokesčių srityje. Kaip ir Nyderlandų vyriausybė, manau, kad situacija šioje byloje gali būti panaši į situaciją byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Kerckhaert ir Morres*.

98. Kaip ir toje byloje, susiduriame su padėtimi, kai pagal ginčijamus nacionalinės teisės aktus vienodai vertinami kitų valstybių narių kilmės dividendai ir dėl šių valstybių įgyvendinamos kompetencijos mokesčių prie šaltinio srityje jiems taikomas dvigubas apmokestinimas. Tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad Sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo nedraudžia tokio valstybės narės teisės akto, pagal kurį dividendams už šios valstybės teritorijoje įsteigtų bendrovių akcijas ir dividendams už kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių akcijas taikomas vienodo dydžio apmokestinimas, nenumatant galimybės atskaityti kitoje valstybėje narėje prie šaltinio sumokėto mokesčio.

99. Man atrodo, kad šį atsakymą galima pritaikyti ir šioje byloje. Tai, kad Nyderlandų Karalystė vienu metu yra ir mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybė, kai nagrinėjama ginčijama kolektyvinių investavimo subjektų apmokestinimo tvarka, ir dividendų kilmės valstybė, kai ši tvarka nagrinėjama šių subjektų akcininkų apmokestinimo etape, nekeičia šios analizės.

100. Tačiau nepalaikau Nyderlandų vyriausybės nuomonės, kai ginčijamoje mokesčių tvarkoje lyginamas Vokietijos ir Portugalijos kilmės bei kitų valstybių narių kilmės dividendų vertinimas.

101. Kaip esu nurodęs anksčiau, judėjimo laisvės draudžia bet kokį valstybės narės teisės aktą, kuris be jokio pagrindo panašioms situacijoms numato skirtingą taisyklę arba tą pačią taisyklę skirtingoms situacijoms. Kaip matyti iš 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* [30], šis diskriminacinių priemonių draudimas skirtas ne tik skirtingam rezidavimo valstybėje investuojančio mokesčių mokėtojo rezidento ir kitoje Sąjungos valstybėje investuojančio mokesčių mokėtojo rezidento vertinimui. Jis taip pat taikomas nacionalinėms priemonėms, kurios valstybėms narėms numato skirtingas tvarkas ir kurios investicijoms vienoje Sąjungos valstybėje taiko mažiau palankų vertinimą nei investicijoms kitoje valstybėje narėje.

102. Žinoma, minėtame sprendime *D.* buvo nuspręsta, kad Bendrijos teisė Nyderlandų neįpareigoja Vokietijoje reziduojančiam Vokietijos piliečiui D. taikyti Nyderlandų Karalystės ir Belgijos Karalystės sudarytos dvišalės sutarties. Taigi D. negalėjo pasinaudoti Nyderlanduose mokėtino turto mokesčio neapmokestinamuoju minimumu,

30 — C-196/04, Rink. p. I-7995, 43–46 punktai.

nors Belgijoje reziduojantis mokesčių mokėtojas, kurio padėtis yra tokia pati, šia dvišale sutartimi būtų galėjęs pasinaudoti.

103. Toje byloje Teisingumo Teismas nustatė, kad taip taikomas skirtingas D. ir Belgijoje reziduojančio mokesčių mokėtojo vertinimas nepažeidė Bendrijos teisės, nes jų padėtis nėra tokia pati. Teisingumo Teismas tokį vertinimą pagrindė dviem argumentais: pirma, šis mokesčių mokėtojas, kaip Belgijoje reziduojantis fizinis asmuo, yra nurodytas minėtoje sutartyje ir, antra, tai, kad sutartyje numatytos dvišalės teisės ir pareigos taikomos tik abiejų sutartį sudariusių valstybių narių rezidentams, yra dvišalėms sutartims dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo būdinga ypatybė. Taigi Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad Belgijos ir Nyderlandų sutarties nuostata, kuria nustatomas neapmokestinamojo minimumo taikymas Belgijos rezidentui, nėra su likusia sutarties dalimi nesusijusi lengvata, tačiau sudėtinė jos dalis, prisidedanti prie bendrosios jos pusiausvyros [31].

104. Iš to matyti, kad būtinybė apsaugoti pusiausvyrą ir dvišaliu pagrindu prisiimtus abipusius įsipareigojimus pateisina tokių sutarčių taikymą tik sutartyje nurodytiems fiziniams ir juridiniams asmenims. Taigi šis reikalavimas, leidžiantis konstatuoti, kad taip įtvirtintas skirtingas įvairių valstybių narių piliečių, kurių, išskyrus pagal šių sutarčių nuostatas, padėtis yra tokia pati, vertinimas nėra diskriminacinis.

105. Jeigu minėtame sprendime *D.* įtvirtinta teismo praktika atrodo kaip nediskriminavimo principo išimtis, mano nuomone, ji turi būti aiškinama siaurai. Todėl nemanau, kad šią teismo praktiką galima pritaikyti šioje byloje.

106. Iš tiesų nagrinėjant Vokietijoje ar Portugalijoje investuojančio kolektyvinio investavimo subjekto padėtį ir kitoje valstybėje narėje, kaip antai Italijoje, investuojančio kolektyvinio investavimo subjekto padėtį, matyti, kad nei pirmasis, nei antrasis subjektas nėra nurodyti dvišalėje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje.

107. Italijoje investuojančio subjekto teisė į kompensaciją už šios valstybės kilmės dividendų išskaičiavimą prie šaltinio atsiranda ne

31 — Minėtas sprendimas *D.* (59–62 punktai). Tais pačiais argumentais Teisingumo Teismas vadovavosi minėtame Sprendime *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* dėl skirtingo bendrovių, ne Jungtinės Karalystės rezidenčių, vertinimo, nes kai kuriose šios valstybės narės su kitomis valstybėmis narėmis sudarytose sutartyse šiose valstybėse narėse reziduojančioms bendrovėms buvo numatytas mokesčio kreditas, o kitos ne (84-91 punktai).

dėl Nyderlandų Karalystės ir Italijos Respublikos sudarytos dvišalės sutarties taikymo, bet dėl vienašališko Nyderlandų vyriausybės sprendimo tokią sutartį taikyti ir kolektyvinio investavimo subjektams. Todėl negalima tvirtinti, kad tokių subjektų teisė atskaityti su Nyderlandų Karalyste dvišalę sutartį sudariusioje valstybėje narėje prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius yra sudėtinė šios sutarties dalis, prisidedanti prie bendrosios jos pusiausvyros. Teisės į kompensaciją taikymas ir Vokietijos bei Portugalijos kilmės dividendams nesuardo Nyderlandų Karalystės sudarytų dvišalių sutarčių pusiausvyros ar įsipareigojimų abipusiškumo.

108. Šiomis aplinkybėmis, manau, kad Teisingumo Teismas turi užtikrinti, jog būtų laikomasi nediskriminavimo principo, kuris yra vidaus rinkos pagrindas ir kurio valstybės narės turi laikytis įgyvendindamos savo kompetenciją mokesčių srityje. Mano nuomone, nuo to momento, kai Nyderlandų teisės aktų leidėjas kolektyvinio investavimo subjektams nusprendė suteikti kompensaciją už tam tikrų valstybių narių kilmės dividendams taikomų mokesčių išskaičiavimą prie šaltinio, nors, kaip nurodo pats teisės aktų leidėjas, tai nebuvo numatyta su šiomis valstybėmis sudarytose dvišalėse sutartyse, jis negali šios lengvatos netaikyti kitų valstybių narių, pavyzdžiui, Vokietijos ir Portugalijos, kilmės dividendams.

109. Todėl į pirmojo klausimo a punktą Teisingumo Teismui siūlau atsakyti: EB 56 ir EB 58 straipsniai turi būti aiškinami taip, jog jais draudžiamas toks valstybės narės teisės aktas, koks yra nagrinėjamas Nyderlandų teisės aktas, pagal kurį kolektyvinio investavimo subjektams numatant kompensaciją, skirtą atsižvelgti į kitos valstybės narės prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius nuo šiems subjektams sumokėtų dividendų, ši kompensacija apribojama suma, kurią Nyderlandų teritorijoje reziduojantis fizinis asmuo galėtų atskaityti pagal su kita valstybe nare sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.

b) Dėl pirmojo klausimo b punkto

110. Pirmojo klausimo b punktu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 56 ir EB 58 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamas toks valstybės narės teisės aktas, pagal kurį kolektyvinio investavimo subjektams numatant kompensaciją, skirtą atsižvelgti į kitos valstybės narės prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius nuo šiems subjektams sumokėtų dividendų, ši kompensacija apribojama, jeigu ir kai nagrinėjamo subjekto akcininkai yra Nyderlanduose nerezidujantys fiziniai asmenys arba Nyderlandų pelno mokesčiu neapmokestinami subjektai.

111. Šiuo klausimu minėtas teismas nori sužinoti, ar bendrovei OESF suteiktos kompensacijos sumažinimas proporcingai jos kapitalo daliai, kurią turi kitose valstybėse narėse nei Nyderlandai (Belgijoje, Vokietijoje, Prancūzijoje, Liuksemburge ir Jungtinėje Karalystėje) ir trečiosiose šalyse (Jungtinėse Amerikos Valstijose ir Šveicarijoje) reziduojantys ar įsteigti akcininkai, neprieštarauja kapitalo judėjimo laisvei.

112. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad šį klausimą Teisingumo Teismui jis pateikia atsižvelgdamas į tai, kad Nyderlanduose investuojantis kolektyvinio investavimo subjektas turi teisę susigrąžinti prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius nuo nacionalinės kilmės dividendų neatsižvelgiant į jo akcininkų rezidavimo ar įsisteigimo vietą.

113. Priešingai nei Komisija, nemanau, kad ginčijama tvarka šiuo atžvilgiu prieštarauja Bendrijos teisei. Kaip matėme nagrinėdami pirmojo apribojimo atitiktį Bendrijos teisei, kolektyvinio investavimo subjektų neapmokestinimas Nyderlandų dividendų mokesčiu Nyderlandų Karalystės neįpareigoja numatyti prie šaltinio išskaičiuoto mokesčio nuo užsienio dividendų atskaitymo sistemos.

114. Taigi tai, kad kolektyvinio investavimo subjektui sumažinama kompensacija, skirta atsižvelgti į prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius nuo kitų valstybių kilmės dividendų remiantis užsienio akcininkų dalyvavimu jo kapitale, neprieštarauja Bendrijos teisei dėl to, kad šis subjektas yra neapmokestinamas Nyderlandų dividendų mokesčiu neatsižvelgiant į jo akcininkų rezidavimo ar įsteigimo vietą.

115. Tačiau manau, kad ginčijamas apribojimas prieštarauja EB 56 ir EB 58 straipsniams dėl įtakos kapitalo judėjimui tarp kolektyvinio investavimo subjekto ir jo akcininkų.

116. Visų pirma, nagrinėjamas apribojimas iš tiesų riboja šį kapitalo judėjimą. Taip kolektyvinio investavimo subjektas, kurio visi akcininkai reziduoja ar yra įsisteigę Nyderlanduose ir kuris investuoja užsienyje, turi teisę į kompensaciją už prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius neviršijant Nyderlandų mokesčio dydžio, kuris būtų taikomas užsienio dividendams. Tačiau kolektyvinio investavimo subjekto, kurio kai kurie akcininkai yra užsieniečiai, kompensacija yra mažinama atsižvelgiant į šių akcininkų dalyvavimą jo kapitale.

117. Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad, vadovaujantis nagrinėjama mokesčių tvarka,

akcininkams paskirstomo pelno dydis skaičiuojamas atsižvelgiant į Nyderlanduose įsteigtų bendrovių prie šaltinio išskaičiuoto mokesčio nuo išmokėtų dividendų grąžinimą ir į kompensaciją, gautą už užsienyje sumokėto mokesčio nuo kitų valstybių kilmės dividendų išskaičiavimą prie šaltinio. Tuomet taip apskaičiuotas paskirstytino pelno dydis paskirstomas kolektyvinio investavimo subjekto akcininkams, atsižvelgiant į jų dalyvavimą šio subjekto kapitale, ir šie akcininkai apmokestinami nuo šių dividendų Nyderlanduose šiam subjektui šį mokestį išskaičiuojant prie šaltinio.

118. Iš to matyti, kad kompensacijos už užsienyje sumokėto mokesčio apribojimu, atsižvelgiant į nagrinėjamo subjekto kapitalo dalį, kuri priklauso užsienio akcininkams, vienodai baudžiami visi jo akcininkai, nes dėl jo sumažėja bendra paskirstytinojo pelno suma.

119. Taigi toks apribojimas yra kliūtis kolektyvinio investavimo subjektui pritraukti kapitalą kitose valstybėse narėse ir trečiosiose šalyse ir jis atgraso užsienio investuotojus įsigyti šio subjekto kapitalo dalių.

120. Be to, priešingai negu nurodo Nyderlandų vyriausybė, šie apribojimai negalėtų būti pateisinti tuo, kad užsienyje reziduojančių ar įsisteigusių akcininkų padėtis nėra tokia pati kaip Nyderlanduose reziduojančių ar įsisteigusių akcininkų. Iš tiesų, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, visi kolektyvinio investavimo subjekto akcininkai yra apmokestinami Nyderlanduose nuo šio subjekto paskirstytų dividendų, nepaisant jų rezidavimo ar įsisteigimo vietos. Iš to matyti, kad užsienyje investuojančio ir užsienio akcininkų turinčio kolektyvinio investavimo subjekto padėtis šiuo atžvilgiu yra tokia pati kaip užsienyje investuojančio kolektyvinio investavimo subjekto, kurio visi akcininkai reziduoja arba yra įsisteigę Nyderlanduose.

121. Dėl to ir atsižvelgiant į minėtuose sprendimuose *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ir *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* įtvirtintą teismo praktiką nuo to momento, kai Nyderlandų Karalystė nusprendė kolektyvinio investavimo subjektams suteikti kompensaciją už užsienyje išskaičiuotus mokesčius ir šių subjektų akcininkus apmokestinti neatsižvelgiant į jų rezidavimo ar įsisteigimo vietą, šią kompensaciją ji turi taikyti ir kolektyvinio investavimo subjektams, kurių akcininkai yra ne rezidentai [32].

32 — Minėtas sprendimas *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (37 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

122. Taigi į pirmojo klausimo b punktą Teisingumo Teismui siūlau atsakyti: EB 56 ir EB 58 straipsniai turi būti aiškinami taip, jog jais draudžiamas toks valstybės narės teisės aktas, koks yra nagrinėjamas Nyderlandų teisės aktas, pagal kurį kolektyvinio investavimo subjektams numatant kompensaciją, skirtą atsižvelgti į kitos valstybės narės prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius nuo šiems subjektams sumokėtų dividendų, ši kompensacija apribojama, jeigu ir kai nagrinėjamo subjekto akcininkai yra Nyderlanduose nerezidiuojantys fiziniai asmenys arba Nyderlandų pelno mokesčiu neapmokestinami subjektai.

3. Dėl antros prejudicinių klausimų grupės

123. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad jis turi atsakyti į du klausimus.

124. Pirma, jis nori sužinoti, ar galima atskirti Bendrijos valstybės narės ar Europos ekonominės erdvės (EEE) kilmės dividendus nuo dividendų, gaunamų iš trečiųjų šalių. Jis nurodo, kad šis klausimas kyla dėl to, kad OESF nagrinėjamais ataskaitiniais metais gavo Šveicarijoje įsteigtos bendrovės dividendų.

125. Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar EB 56 straipsnyje įtvirtinto kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų draudimo taikymo sritis yra tokia pati kaip Europos Sąjungoje ir EEE taikomo draudimo. Šiuo atžvilgiu jis prašo paaiškinti, ar šis straipsnis įpareigoja valstybę narę atsisakyti lengvatos kapitalo judėjimo su trečiąja šalimi atveju, nors Sutartis šios valstybės paprastai neįpareigoja ir ji neprivalo imtis panašių priemonių. Taigi dėl tokio abipusiškumo nebuvimo reikėtų nustatyti, ar apribojimai galėtų būti pateisinti pagrindais, kurie nebūtų priimtini Bendrijos viduje.

126. Atsižvelgdamas į šias pastabas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas antrojo klausimo b punktu klausia, ar EB 56 straipsnio taikymo sritis kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų yra tokia pati kaip to, kuris vyksta Bendrijos viduje, o antrojo klausimo c punktu klausia, ar jei į ankstesnį klausimą būtų atsakyta neigiamai, EB 56 straipsnis draudžia pirmąjį apribojimą, jeigu jis skirtas atsižvelgti į trečiojoje šalyje išskaičiuotus mokesčius prie šaltinio, kai šis apribojimas yra grindžiamas tuo, kad dalis nagrinėjamo subjekto akcininkų yra užsienio akcininkai.

127. Antrojo klausimo a punktu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs

teismas klausia, ar EB 57 straipsnio 1 dalies sąvoka „tiesioginės investicijos“, kuri valstybėms narėms leidžia taikyti 1993 m. gruodžio 31 d. galiojusius apribojimus su tokiomis investicijomis susijusiam kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų, apima bendrovės akcijų paketo turėjimą, kai šis paketas jam nesuteikia galimybės daryti lemiamą įtaką šios bendrovės valdymui arba kontrolei.

128. Galiausiai, trečiojo klausimo b ir c punktais jis Teisingumo Teismo klausia, ar tai, kad nagrinėjamo kolektyvinio investavimo subjekto užsienio akcininkai reziduoja ar yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje ar valstybėje, su kuria subjekto įsisteigimo valstybė narė yra sudariusi sutartį, pagal kurią numatomas abipusis mokesčių prie šaltinio už dividendus atskaitymas, turi įtakos atsakymams į ankstesnius klausimus.

129. Iš pradžių nagrinėsiu antrojo klausimo b punktą dėl OESF investicijų trečiosiose šalyse ir antrojo klausimo c ir a punktus, kurie susiję tik su šiomis investicijomis. Vėliau aptarsiu antrojo klausimo b punktą – kiek jame atsižvelgiama į tai, kad kai kurie iš OESF akcininkų reziduoja ar yra įsisteigę trečiosiose šalyse, bei trečiojo klausimo b ir c punktus, kurie susiję su šia situacija.

130. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikia Teisingumo Teismui antrojo klausimo a–c punktuose nurodytus klausimus atsižvelgdamas į tai, kad OESF gavo Šveicarijoje įsteigtos bendrovės dividendų. Manau, kad šis klausimas nėra priimtinas, nes jis nebūtinas ginčui pagrindinėje byloje išspręsti. Iš tiesų iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų matyti, kad skaičiuojant kompensaciją buvo atsižvelgta į Šveicarijos prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius nuo bendrovei OESF iš šios valstybės išmokėtų dividendų. Iš šių paaiškinimų taip pat matyti, kad nebuvo atsižvelgta tik į tuos prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius, kurie buvo sumokėti valstybėse narėse, t. y. Vokietijoje ir Portugalijoje.

131. Taigi, remdamasis teismo praktiką [33], manau, kad nereikia atsakyti nei į antrojo klausimo b punktą, nes jis susijęs su OESF investicijomis Šveicarijoje, nei į antrojo klausimo c ir a punktus, susijusius būtent su šiomis investicijomis.

132. Dabar nagrinėsiu antrojo klausimo b punktą tiek, kiek jis susijęs su trečiosiose šalyse reziduojančių ar įsisteigusių akcininkų dalyvavimu OESF kapitale, ir trečiojo klausimo b ir c punktą.

33 — Visų pirma žr. minėtą sprendimą *Lenz* (52 punktas) ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Ritter–Coulais* (C-152/03, Rink. p. I-1711, 15 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

133. Atsižvelgdamas į priežastis, dėl kurių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikė šiuos klausimus, siūlau Teisingumo Teismui juos nagrinėti kartu ir svarstyti taip, tarsi šis teismas klaustų, ar nagrinėjami apribojimai gali būti pateisinami tuo, kad tam tikri nagrinėjamo kolektyvinio investavimo subjekto akcininkai nerezidu oja ar nėra įsisteigę kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje šalyje, su kuria šio subjekto įsisteigimo valstybė narė yra sudariusi sutartį, pagal kurią numatomas abipusis mokesčių prie šaltinio už dividendus atskaitymas.

134. Žinoma, kaip nurodžiau anksčiau, Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad negali būti atmesta tai, jog kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų apribojimas gali būti pateisinamas pagrindu, apibūdintu tokiomis aplinkybėmis, kuriomis šis pagrindas negalėtų pagrįstai pateisinti kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimo.

135. Teisingumo Teismas pateikė tam tikrų pastabų dėl pagrindų, kuriais gali būti remiamasi. Šie pagrindai kyla iš to, kad Bendrijos teisė, ypač įvairios bendradarbiavimo pareigos informacijos teikimo ir pagalbos mokesčių išieškojimo srityje, neįpareigoja trečiosios šalies. Nyderlandų vyriausybė pažymi, kad šie pagrindai taip pat gali kilti iš abipusiškumo nebuvimo laikantis EB 56 straipsnyje numatytų pareigų.

136. Bet kokiu atveju nemanau, kad šios bylos aplinkybėmis ginčijami apribojimai galėtų būti pateisinami tinkamu pagrindu, susijusiu su kapitalo judėjimu su trečiosiomis šalimis. Iš tiesų, kaip pažymėjau anksčiau, dėl ginčijamų apribojimų sumažėja bendra visiems akcininkams paskirstytinojo pelno suma, neatsižvelgiant į jų rezidavimo ar įsisteigimo vietą, ir šie apribojimai vienodai baudžia visus akcininkus. Be to, iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų matyti, kad dalis OESF užsienio akcininkų atitinkamais ataskaitiniais metais rezidavo ar buvo įsisteigę kitose valstybėse narėse.

137. Dėl to, darant prielaidą, kad ginčijami apribojimai galėtų būti pateisinami tinkamu pagrindu, susijusiu su kapitalo judėjimu iš trečiosios šalies ar į ją, jeigu visi nagrinėjamo kolektyvinio investavimo subjekto akcininkai reziduotų ar būtų įsisteigę trečiojoje šalyje, šioje byloje toks pateisinimas negali būti pritaikytas.

138. Taigi į antrojo klausimo b punktą ir trečiojo klausimo b ir c punktus siūlau

atsakyti: nagrinėjami apribojimai negali būti pateisinami tuo, kad dalis nagrinėjamo kolektyvinio investavimo subjekto akcininkų nerezidiuoja ar nėra įsisteigę kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje šalyje, su kuria šio subjekto įsisteigimo valstybė narė yra sudariusi sutartį, pagal kurią numatomas abipusis mokesčių prie šaltinio už dividendus atskaitymas.

4. Dėl trečiojo klausimo a punkto

139. Trečiojo klausimo a punktu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar tai, kad mokestis, išskaičiuojamas kitoje valstybėje nuo iš šios valstybės mokamų dividendų, yra didesnis nei mokestis, taikomas išmokant tuos dividendus užsienio akcininkams valstybėje narėje, kurioje įsisteigęs kolektyvinio investavimo subjektas, turi įtakos atsakymams į ankstesnius klausimus.

140. Minėtas teismas Teisingumo Teismui pateikia šį klausimą, nes Portugalijoje prie šaltinio išskaičiuotas mokestis nuo OESF šioje valstybėje narėje gautų dividendų buvo 17,5 %, o Nyderlanduose prie šaltinio išskaičiuotas mokestis nuo OESF akcininkams paskirstytų dividendų sudarė 15 %.

141. Manau, kad ši faktinė aplinkybė neturi įtakos mano siūlytiems atsakymams į pirmąją prejudicinių klausimų grupę.

142. Iš tiesų, dėl pirmojo apribojimo pažymėtina, kad Nyderlandų Karalystės suteikta kompensacija už kitoje valstybėje narėje nei Vokietija ar Portugalija prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius nepriklauso nuo šių mokesčių tarifų. Taigi Portugalijoje prie šaltinio išskaičiuotiems mokesčiams turi būti taikomas toks pat vertinimas ir suteikiama teisė į kompensaciją, neatsižvelgiant į tai, kad tarifas yra didesnis nei Nyderlanduose taikomas akcininkams paskirstytų dividendų atžvilgiu [34].

143. Tokie patys argumentai taikomi antrajam apribojimui. Kolektyvinio investavimo subjektui, kurio visi akcininkai rezidiuoja ar yra įsisteigę Nyderlanduose, suteikta kompensacija už kitoje valstybėje narėje prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius taip pat

34 — Šiuo atžvilgiu reikia patikslinti, kad, priešingai nei OESF nurodė per posėdį, Nyderlandų vyriausybė neprivalo grąžinti jai visų Portugalijoje sumokėtų mokesčių, jeigu pagal ginčijamą mokesčių tvarką, kaip ją suprantu, kompensacija, skirta atsižvelgti į prie šaltinio išskaičiuotą mokestį nuo užsienio kilmės dividendų, apribojama suma, lygia mokėtinam Nyderlandų dividendų mokesčiui. Portugalijoje prie šaltinio išskaičiuotas mokestis turi suteikti teisę į kompensaciją tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir kitose valstybėse narėse išskaičiuoti mokesčiai.

nepriklauso nuo prie šaltinio išskaičiuoto mokesčio tarifo. Taigi kolektyvinio investavimo subjektas, kurio visas kapitalas ar jo dalis priklauso užsienio akcininkams, turi galėti pasinaudoti šia kompensacija, neatsižvelgiant į tai, koks prie šaltinio išskaičiuojamo mokesčio tarifas taikomas valstybėje narėje, iš kurios gaunami dividendai.

144. Taigi į trečiojo klausimo a punktą siūlau atsakyti: tai, jog mokestis, išskaičiuojamas kitoje valstybėje narėje nuo iš šios valstybės mokamų dividendų, yra didesnis nei mokestis, taikomas išmokant tuos dividendus užsienio akcininkams valstybėje narėje, kurioje įsisteigęs kolektyvinio investavimo subjektas, neturi įtakos atsakymams į ankstesnius klausimus.

V — Išvada

145. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, Teisingumo Teismui siūlau į *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktus klausimus atsakyti taip:

„1. EB 56 ir EB 58 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamas toks valstybės narės teisės aktas, koks yra nagrinėjamas Nyderlandų teisės aktas, pagal kurį kolektyvinio investavimo subjektams numatant kompensaciją, skirtą atsižvelgti į kitos valstybės narės prie šaltinio išskaičiuotus mokesčius nuo šiems subjektams sumokėtų dividendų, ši kompensacija apribojama, pirma, suma, kurią Nyderlandų teritorijoje reziduojantis fizinis asmuo galėtų atskaityti pagal su kita valstybe nare sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, ir, antra, jeigu ir kai nagrinėjamo subjekto akcininkai yra Nyderlanduose nereziduojantys fiziniai asmenys arba Nyderlandų pelno mokesčiu neapmokestinami subjektai.

2. Šie kapitalo judėjimo apribojimai negali būti pateisinami tuo, kad dalis nagrinėjamo kolektyvinio investavimo subjekto akcininkų nereziduoja ar nėra įsisteigę kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje šalyje, su kuria šio subjekto įsisteigimo valstybė narė yra sudariusi sutartį, pagal kurią numatomas abipusis mokesčių prie šaltinio už dividendus atskaitymas.

3. Tai, jog mokestis, išskaičiuojamas kitoje valstybėje narėje nuo iš šios valstybės mokamų dividendų, yra didesnis nei mokestis, taikomas išmokant tuos dividendus užsienio akcininkams valstybėje narėje, kurioje įsisteigęs kolektyvinio investavimo subjektas, neturi įtakos atsakymams į ankstesnius klausimus.“