

Byla C-265/04

Margaretha Bouanich

prieš

Skatteverket

(Kammarrätten i Sundsvall prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Tiesioginiai mokesčiai – Laisvas kapitalo judėjimas – Dividendų mokestis – Akcijų perpirkimas – Akcijų įsigijimo išlaidų atskaita – Skirtingas rezidentų ir nerezidentų vertinimas – Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai*

(EB 56 ir 58 straipsniai)

2. *Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai*

(EB 56 ir 58 straipsniai)

1. EB 56 ir EB 58 straipsniai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinės teisės normos, kuri numato, kad mažinant kapitalą už akcijų perpirkimą akcininkui nerezidentui išmokėta suma yra apmokestinama kaip dividendų paskirstymas be teisės į minėtą akcijų įsigijimo išlaidų atskaitą, nors ta pati suma, išmokėta akcininkui rezidentui, apmokestinama kaip kapitalo prieaugis su teise į įsigijimo išlaidų atskaitą.

Tokia teisės norma tarpvalstybiniams kapitalo pervedimams suteikia mažiau patrauklumo ir kartu atgraso investuotojus, kurie nėra tos valstybės narės rezidentai, pirkti toje valstybėje buveinė turinčių bendrovių akcijas ir dėl to apriboja tokių bendrovių galimybes padidinti kapitalą pasinaudojant investuotojais, kurie nėra tos valstybės narės rezidentai.

Kadangi įsigijimo išlaidos yra tiesiogiai susijusios su perperkant akcijas išmokėtomis sumomis, nėra jokių objektyvių rezidentų ir nerezidentų padėties skirtumų, galinčių pagrįsti skirtingą traktavimą šiuo atžvilgiu.

(žr. 34, 40, 43 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. EB 56 ir EB 58 straipsniai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinės teisės normos, kylančios iš sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kuri nustato mažesnę maksimalią dividendų mokesčio ribą akcininkams nerezidentams nei taikomą akcininkams rezidentams ir, aiškinant šią sutartį atsižvelgiant į EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos komentarus, perpirkimo kainos apmokestinimo kapitalo mažinimo atveju leidžia akcijų nominalios vertės atskaitą nuo akcijų perpirkimo sumos, kai akcininkai rezidentai gali atskaityti akcijų įsigijimo išlaidas, išskyrus atvejus, kai taikant šią nacionalinės teisės normą akcininkai nerezidentai nėra mažiau palankiai traktuojami nei akcininkai rezidentai. Ar taip yra, turi nustatyti nacionalinis teismas.

(žr. 53, 56 punktus ir rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (tre?ioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. sausio 19 d.(\*)

„Tiesioginiai mokes?iai – Laisvas kapitalo jud?jimas – Dividend? mokestis – Akcij? perpirkimas – Akcij? ?sigijimo išlaid? atskaita – Skirtingas rezident? ir nerezident? vertinimas – Sutartis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo“

Byloje C?265/04

d?l *Kammarrätten i Sundsvall* (Švedija) 2004 m. birželio 17 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2004 m. birželio 24 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

**Margaretha Bouanich**

prieš

**Skatteverket,**

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teis?jai J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet ir U. L?hmus (praneš?jas),

generalin? advokat? J. Kokott,

kancleris R. Grass,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- M. Bouanich, atstovaujamos *skattejurist* J. Grönlund,
- Švedijos vyriausyb?s, atstovaujamos A. Kruse,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir L. Ström van Lier,

išklaus?s 2005 m. liepos 14 d. pos?dyje pateikt? generalin?s advokat?s išvad?,

priima š?

## Sprendim?

1 Prašymu priimti prejudicin? sprendim? siekiama EB 43, 48, 56 ir 58 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant gin?? tarp Pranc?zijos piliet?s, Švedijos akcin?s bendrov?s *Förvaltnings AB Ratos* (toliau ? *Ratos*) akcinink?s M. Bouanich ir *Skatteverket* (Švedijos mokes?i? tarnyba) d?l pastarosios atsisakymo gr?žinti vis? mokes?io sum?, sumok?t? min?tai bendrovei išperkant M. Bouanich akcijas mažinant jos kapital?.

### Nacionalinis teisinis pagrindas

*?statymas d?l dividend? mokes?io*

3 Švedijos teis? daro skirtum? tarp akcinink? rezident? ir nerezident? apmokestinant išmokas akcininkui, kai akcijos yra panaikinamos jas perperkant. Švedijoje gyvenan?i? akcinink? akcij? perpirkimas yra apmokestinamas, kaip kapitalo prieaugis su teise ? perpirkt? akcij? ?sigijimo išlaid? atskait?. Likutis yra apmokestinamas 30 % tarifu. Vis d?lto Švedijoje negyvenan?i? akcinink? atveju perpirkimas yra vertinamas kaip dividend? paskirstymas, nesuteikiantis teis?s ? tokio? atskait?.

4 Dividend? paskirstymo tvarka yra numatyta ?statyme d?l dividend? mokes?io (*lag (1970:624) om kupongskatt*, toliau – 1970 m. ?statymas), kuris taikomas tik Švedijoje negyvenantiems arba joje neturintiems nuolatin?s buvein?s fiziniams arba juridiniams asmenims (toliau ? akcininkai nerezidentai).

5 1970 m. ?statymo 1 straipsnis nustato, kad mokestis turi b?ti valstybei sumok?tas už kiekvien? dividend? už Švedijos bendrov?s išleistas akcijas paskirstym?. Šio ?statymo 2 straipsnio antrojoje pastraipoje teigiama, kad dividend? paskirstymas ? tai bet kokia išmoka akcininkui, ?skaitant ir kapitalo mažinim?.

6 To pa?io ?statymo 5 straipsnis nustato 30 % tarifo mokest? už paskirstytus dividendus, kuris dažnai yra sumažinamas taikant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Jei yra sumokama didesn? mokes?io suma nei numatyta tokioje sutartyje, 1970 m. ?statymo 27 straipsnis numato teis? ? permokos atlyginim?.

7 Šis ?statymas neleidžia perpirkt? akcij? ?sigijimo išlaid? atskaitos. Akcininkui, kuris patenka ? šio ?statymo taikymo srit?, taikomas 30 % tarifo mokestis nuo sumos, kuri? jis gauna už akcij? perpirkim?. Tačiau d?l galiojan?i? sutar?i? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostat? gali b?ti ir kitaip.

Pranc?zijos ir Švedijos sutartis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo

8 1990 m. lapkri?io 27 d. buvo pasirašyta sutartis tarp Pranc?zijos Respublikos vyriausyb?s ir Švedijos Karalyst?s vyriausyb?s d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo ir kelio užkirtimo mokes?i? vengimui pajam? ir turto mokes?i? srityse, kuri ?sigaliojo 1992 m. balandžio 1 d. (toliau ? Pranc?zijos ir Švedijos sutartis).

9 Šios sutarties 10 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Bendrov?s, rezident?s vienoje iš susitarian?i?j? valstybi?, kitos susitarian?iosios valstyb?s rezidentui sumok?ti dividendai apmokestinami toje valstyb?je.“

10 Pagal šio straipsnio 2 dalį:

„Šie dividendai taip pat gali būti apmokestinami susitariančiojoje valstybėje, kurioje mokanti dividendus bendrovė yra rezidentė, pagal šios valstybės įstatymus. Tačiau jeigu dividendus gaunantis asmuo yra faktiškasis jų gavėjas, mokesčiai negali viršyti 15 % bendros dividendų sumos.“

11 Pagal Prancūzijos ir Švedijos sutarties 10 straipsnio 5 dalį tame straipsnyje naudojama sąvoka „dividendai“, be kita ko, reiškia iš akcijų gaunamas pajamas, taip pat pajamas, kurioms susitariančiojoje valstybėje, kurioje dividendus paskirstanti bendrovė yra rezidentė, yra taikoma dividendų paskirstymo tvarka pagal šios sutarties įsigaliojimo dieną galiojusius įstatymus.

12 Iš šios sutarties 13 straipsnio 6 dalies išplaukia, kad kapitalo prieaugis, atsirandantis perleidus pagrindinėje byloje nagrinjamas akcijas, yra apmokestinamas tiksliai susitariančiojoje valstybėje, kurioje perleidėjas yra rezidentas.

13 Ši sutartis grindžiama Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) parengta pavyzdine konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kurios komentarus taipogi parengė ši organizacija.

14 EBPO pavyzdinės konvencijos komentaro 28 punkte, skirtame 10 straipsniui, nustatyta, kad dividendais laikytinas ne tik metiniame akcininkų susirinkime nuspręstas pelno paskirstymas, bet taip pat kita pinigais vertinama nauda, pavyzdžiui, tantjemos, premijos, likviduojant gautas pelnas ir užsųptas pelno paskirstymas. Tame straipsnyje numatytos lengvatos taikomos tol, kol valstybė, kurioje pasiskirstymą atliekanti bendrovė yra rezidentė, apmokestina tokią naudą kaip dividendus.

15 EBPO pavyzdinės konvencijos komentaro 31 punkte, skirtame 13 straipsniui, teigiama, kad jeigu akcininkas likviduojant bendrovę arba mažinant jos kapitalą parduoda akcijas tai bendrovei, kuri jas išleido, skirtumas tarp pardavimo kainos ir nominalios akcijų vertės valstybėje, kurioje bendrovė yra rezidentė, gali būti vertinamas kaip dividendai nuo padidėjusio pelno, o ne kaip kapitalo prieaugis. Šis straipsnis nedraudžia valstybei, kurioje bendrovė yra rezidentė, apmokestinėti šio dividendų paskirstymo EBPO pavyzdinės konvencijos 10 straipsnyje numatytais tarifais. Toks apmokestinimas leidžiamas, nes šis skirtumas patenka į minimumo 10 straipsnio 3 dalyje pateiktą „dividendų“ sąvoką, išaiškintą šiam straipsniui skirtame komentaro 28 punkte.

16 Prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismo teigimu, Prancūzijos ir Švedijos sutarties nuostatos, aiškinamos remiantis pavyzdine EBPO konvencija ir jos komentarais, turėjo tokios 1970 m. įstatyme numatytos mokesčių tvarkos pakeitimui, nes jos nustato 15 % tarifo mokestį nerezidentams ir numato teisę atskaityti, atitinkantį nominalią perpirktą akcijų vertę.

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

17 1998 m. gruodžio 2 d. *Ratos*, mažindama savo kapitalą, perpirko iš Prancūzijoje gyvenančios M. Bouanich turėtas B kategorijos akcijas už maždaug 8 640 000 SEK (917 000 eurų) sumą. Taikant 1970 m. įstatymą kartu su Prancūzijos ir Švedijos sutartimi, iš visos sumokėtos sumos buvo išskaitytas 15 % tarifo mokestis, t. y. beveik 1 300 000 SEK (138 000 eurų).

18 M. Bouanich paprašė kompetentingo mokesčių administratoriaus atlyginti visą išskaitytą mokesčių sumą, o nepatenkinus šio reikalavimo – mokesčių dalį, išskaitytą remiantis perpirktą akcijų nominalia verte.

19 1999 m. rugsėjo 28 d. mokesčių administratorius patenkino papildomą jos prašymą ir

gr?žino M. Bouanich maždaug 167 000 SEK (18 000 eur?) sum?.

20 M. Bouanich d?l šio sprendimo pareišk? ieškin? *länsrätten i Dalarnas län* (Švedija), reikalaujama atlyginti likusi? iš mokes?io šaltinio išskaityt? mokes?io dal?. Kadangi 2001 m. kovo 29 d. sprendimu šis ieškinys buvo atmestas, ieškov? pagrindin?je byloje padav? apeliacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

21 Atžvelgiant ? tai, kad EB sutartis ir Teisingumo Teismo praktika nepateikia aiškaus atsakymo ? nagrin?jamame gin?e iškilusius klausimus, *Kammarrätten i Sundsvall* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar EB 56 ir EB 58 straipsniai leidžia valstybei narei kaip dividend? paskirstym? apmokestinti sumas, gautas išperkant akcijas siekiant jas anuliuoti ir pervestas toje valstyb?je nar?je ?sisteigusios akcin?s bendrov?s, nenumatant galimyb?s atskaityti perpirkt? akcij? ?sigijimo išlaid?, jeigu šios sumos yra pervestos akcininkui, kuris negyvena ir neturi nuolatin?s buvein?s toje valstyb?je nar?je, o sumos, išmok?tos už akcij? perpirkim? siekiant jas anuliuoti akcininkui, gyvenan?iam arba turin?iam nuolatin? buvein? šioje valstyb?je nar?je, yra apmokestinamos kaip kapitalo prieaugis, suteikiantis teis? ? ši? akcij? ?sigijimo išlaid? atskait??

2. Atsakius neigiamai ? pirm?j? klausim?, ar min?ti straipsniai leidžia valstybei narei taikyti pirmiau apib?dint? teis?s norm?, kai valstyb?s nar?s, kurioje akcin? bendrov? turi buvein?, ir valstyb?s nar?s, kurioje gyvena akcininkas, sudaryta mokes?i? sutartis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, nurodanti ? EBPO pavyzdin?s mokes?i? konvencijos komentarus, numato mažesn? mokes?io tarif? nei taikomas akcininkui pirmojoje valstyb?je nar?je ir akcininkui antrojoje valstyb?je nar?je akcij? perpirkimo siekiant jas anuliuoti atveju išmok?toms sumoms, ir taip pat leidžia atskaityti sumas, atitinkan?ias perpirkt? akcij? nominali? vert??

3. Ar EB 43 ir EB 48 straipsniai leidžia valstybei narei taikyti pirmiau apib?dint? teis?s norm??“

## **D?l prejudicini? klausim?**

### *D?l pirmojo klausimo*

22 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar EB 56 ir EB 58 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jie draudžia pagrindin?je byloje nagrin?jam? nacionalin?s teis?s norm?, kuri numato, kad, mažinant kapital?, akcininkui nerezidentui už akcij? perpirkim? išmok?ta suma yra apmokestinama kaip dividend? paskirstymas, nenumatant teis?s ? perpirkt? akcij? ?sigijimo išlaid? atskait?, o ta pati suma, išmok?ta akcininkui rezidentui, yra apmokestinama kaip kapitalo prieaugis su teise ? ?sigijimo išlaid? atskait?.

23 M. Bouanich teigia, kad 1970 m. ?statymas riboja užsienio investuotoj? investicijas ? Švedijos bendrovės ir sukelia EB 56 straipsn? pažeidžian?i? diskriminacij?, kuri negali b?ti pateisinama net atsižvelgiant ? EB 58 straipsnio nuostatas.

24 Švedijos vyriausyb? negin?ija nurodomo 1970 m. ?statymo neatitikimo Bendrijos teisei buvimo. Ji pripaž?sta, kad taikant Švedijos teis?s aktus d?l sum? už akcij? perpirkim? apmokestinimo akcininkai mokes?i? mok?tojai yra skirtingai vertinami pagal tai, ar jie turi ribot? ar neribot? mokes?i? mok?jimo pareig? Švedijoje. Tod?l d?l tokios tvarkos buvimo gali atsitikti taip, kad akcininkas, turintis ribot? mokes?i? mok?jimo pareig?, kartais gali b?ti apmokestinamas didesniu mokes?iu nei akcininkas, turintis neribot? mokes?i? mok?jimo pareig?.

25 Švedijos vyriausyb? priduria, kad ji ketina pakeisti šiuos nacionalin?s teis?s aktus taip, kad akcininkui, turin?iam ribot? mokes?i? mok?jimo pareig?, b?t? leidžiama nuo akcij? perpirkimo

sumos atskaityti j? ?sigijimo išlaidas.

26 Europos Bendrij? Komisija laiko akivaizdžiu fakt?, kad Švedijos teis?s aktai d?l perpirkimo kainos apmokestinimo kapitalo mažinimo atveju daro skirtum? tarp akcinink? rezident? ir nerezident?. Teis? ? perpirkt? akcij? ?sigijimo išlaid? atskait? yra mokes?i? lengvata, kuria negali pasinaudoti akcininkai nerezidentai. Toks akcinink? skirtingas vertinimas yra diskriminacinis, nes analogiškos situacijos yra vertinamos skirtingai, nors n?ra jokio objektyvaus situacijos skirtumo, galin?io pagr?sti š? skirting? dviej? mokes?i? mok?tojų kategorijų vertinim?.

27 Tod?l Komisija mano, kad 1970 m. ?statymo sukeliama diskriminacija yra laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas EB 56 straipsnio prasme. Nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? n?ra nurodyta nieko, kas gal?t? pateisinti tok? apribojim? pagal EB 58 straipsn?.

28 Vis? pirma primintina nusistov?jusi Teisingumo Teismo praktika, pagal kuri? nors tiesioginiai mokes?iai priklauso valstybi? nari? kompetencijai, pastarosios vis d?lto tur?t? j? ?gyvendinti laikydamosi Bendrijos teis?s (žr., pavyzdžiui, 1995 m. rugpj?io 11 d. Sprendimo *Wielockx*, C?80/94, Rink. p. I?2493, 16 punkt? bei 2004 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C?319/02, Rink. p. I?7477, 19 punkt?).

29 Akcij? perpardavimas jas išleidusiai bendrovei, kaip tai padar? M. Bouanich, yra kapitalo jud?jimas pagal 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB d?l sutarties 67 straipsnio (panaikintas Amsterdamo sutartimi) ?gyvendinimo (OL L 178, p. 5) 1 straipsn? ir direktyvos I priede nurodyt? kapitalo jud?jim? nomenklat?r?. ? ši? nomenklat?r? ir toliau atsižvelgiama nustatant kapitalo jud?jimo s?vok? (žr. 2003 m. rugs?jo 23 d. Sprendimo *Ospetl et Schlössle Weissenberg*, C?452/01, Rink. p. I?9743, 7 punkt? bei 2005 m. liepos 5 d. Sprendimo *D*, C?376/03, Rink. p. I?0000, 24 punkt?). Tod?l tokia operacija priklauso Bendrijos nuostat? d?l laisvo kapitalo jud?jimo taikymo sri?iai.

30 Išskyrus EB 58 straipsnyje numatytas pateisinan?ias aplinkybes, EB 56 straipsnis uždraudžia visus kapitalo jud?jimo tarp valstybi? nari? apribojimus.

31 Kad b?t? galima atsakyti ? pirm? klausim?, reikia pirmiausiai nustatyti, ar tai, kad valstyb? nar? neleidžia akcininkams nerezidentams akcij? perpirkimo metu atskaityti j? ?sigijimo išlaidas, yra kapitalo jud?jimo apribojimas.

32 Šiuo atžvilgiu pažym?tina, kad 1970 m. ?statymas akcininkams, kurie ?sigijo Švedijos bendrov?s akcij?, taiko skirtingas taisykles atsižvelgiant ? tai, ar jie yra Švedijos rezidentai ar ne. Akcininkui Švedijos rezidentui leidžiama akcij? perpirkimo mažinant kapital? metu atskaityti akcij? ?sigijimo išlaidas, o akcininkui nerezidentui ? to negalima padaryti. Tod?l teis? ? atskait? yra mokes?i? lengvata, skirta tiktai akcininkams rezidentams.

33 Negin?ijama, kad tokia mokes?i? lengvata tiems, kurie ja naudojami, yra mokes?i? naštos palengvinimas, nes akcininkai nerezidentai, negalintys ja pasinaudoti, yra labiau apmokestinami, ir tod?l yra mažiau palankesn?je pad?tyje nei akcininkai rezidentai.

34 Konstatuotina, kad, kaip pažym?jo generalin? advokat? išvados 33 ir 34 punktuose, tokia teis?s norma tarpvalstybiniams kapitalo pervedimams suteikia mažiau patrauklumo ir tuo pa?iu atgraso investuotojus, kurie n?ra Švedijos rezidentai, pirkti Švedijoje buvein? turin?i? bendrovi? akcijas ir d?l to apriboja Švedijos bendrovi? galimybes padidinti kapital? pasinaudojant investuotojais, kurie n?ra Švedijos rezidentai.

35 Šiomis aplinkyb?mis konstatuotina, jog tai, kad akcininkams nerezidentams išperkant akcijas neleidžiama atskaityti j? ?sigijimo išlaid?, yra kapitalo jud?jimo apribojimas EB 56

straipsnio prasme.

36 Dabar reikia nustatyti, ar šis apribojimas gali būti pateisinamas dėl EB 58 straipsnio 1 dalyje numatytų priežasčių. Iš šios nuostatos kartu su 3 šio straipsnio dalimi matyti, kad valstybės narės gali savo nacionaliniuose teisėse tvirtinti skirtumą tarp mokesčių mokėtojų rezidentų ir mokesčių mokėtojų nerezidentų tiek, kiek šis skirtumas nėra savavališka diskriminacijos priemonė ar užslėptas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

37 Kaip konstatuota šio sprendimo 34 punkte, 1970 m. įstatymas, skirtingai apmokestindamas sumas, kurias akcininkai gauna išperkant akcijas, tvirtina skirtumą tarp akcininkų rezidentų ir nerezidentų.

38 Taigi reikia skirti EB 58 straipsnio 1 dalies a punktu leidžiamą skirtingą vertinimą ir šio straipsnio 3 dalimi draudžiamą savavališką diskriminavimą. Iš teismo praktikos aišku, kad pagrindiniuose bylose nagrinėjama nacionalinės mokesčių teisės nuostata gali būti suderinama su laisvo kapitalo judėjimo reglamentuojančiomis sutarties nuostatomis, jeigu skirtingos nuostatos taikomos dėl objektyviai skirtingos padėties arba jų taikymą pateisina svarbesnis bendrasis interesas (žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, Rink. p. I-4071, 43 punktų; minėto sprendimo *Manninen* 28 ir 29 punktus bei 2005 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Blanckaert*, C-512/03, Rink. p. I-0000, 42 punktų).

39 Todėl reikia nustatyti, ar akcininkų rezidentų ir akcininkų nerezidentų skirtingas pajamų iš akcijų perpirkimo apmokestinimas taikomas dėl objektyviai skirtingos padėties.

40 Konstatuotina, kad šigijimo išlaidos yra tiesiogiai susijusios su akcijų perpirkimo metu išmoktomis sumomis taip, kad šiuo atžvilgiu rezidentai ir nerezidentai yra panašioje padėtyje. Neegzistuoja jokia objektyviai skirtinga padėtis, galinti pagrįsti skirtingą šių dviejų mokesčių mokėtojų kategorijų vertinimą.

41 Šiomis aplinkybomis nacionalinės teisės aktas, kaip antai 1970 m. įstatymas, akcininkų nerezidentų atžvilgiu yra savavališka diskriminacija, nes jis juos labiau apmokestina nei objektyviai panašioje padėtyje esančius akcininkus rezidentus.

42 Pažymėtina, kad kitais pateisinimais, numatytais EB 58 straipsnyje arba Teisingumo Teismo praktikoje, nebuvo remtasi.

43 Todėl pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad EB 56 ir EB 58 straipsniai turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinės teisės normą, kokia yra nagrinėjama pagrindiniuose bylose, kuri numato, kad mažinant kapitalą už akcijų perpirkimą akcininkui nerezidentui išmokėta suma yra apmokestinama kaip dividendų paskirstymas be teisės į minėtą akcijų šigijimo išlaidų atskaitą, nors ta pati suma, išmokėta akcininkui rezidentui, apmokestinama kaip kapitalo prieaugis su teise į šigijimo išlaidų atskaitą.

#### *Dėl antrojo klausimo*

44 Antruoju klausimu prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas klausia, ar pirmą klausimą pateiktas atsakymas būtų kitoks tuo atveju, kai taikoma mokesčių tvarka remtasi sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kaip antai Prancūzijos ir Švedijos sutartis, kuri numato mažesnę maksimalią akcininkams nerezidentams išmokėtą dividendų mokesčių ribą nei akcininkams rezidentams, ir, aiškinant šią sutartį atsižvelgiant į EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos komentarus, leidžia atskaitą, atitinkančią perpirktą akcijų nominalią vertę.

45 M. Bouanich pabrėžia, kad pagal Prancūzijos ir Švedijos sutartį Prancūzijos Respublika turi

išimtin? teis? apmokestinanti akcij? perpirkimo metu atsiradus? prieaug?. Visas pagal dividendams taikytin? tvark? neteisingai išskai?iuotas mokestis jai tur?t? b?t? gr?žintas.

46 Siekdama pagr?sti teigin?, kad Bendrijos teis?s laikymasis nepriklauso nuo tarp dviej? valstybi? nari? sudarytos sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo turinio, Komisija remiasi teismo praktika d?l mokes?i? kredito (1986 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Pranc?zij?*, 270/83, Rink. p. 2773) ir d?l mokes?i? lengvat? (1999 m. rugs?jo 21 d. Sprendimas *Saint-Gobain ZN*, C?307/97, Rink. p. I?6161)

47 Komisija mano, kad pagrindin?je byloje apib?dinta tvarka, taikoma remiantis mokes?i? sutartimi ir aiškinama atsižvelgiant ? EBPO pavyzdin?s mokes?i? konvencijos komentarus, prieštarauja EB 56 ir EB 58 straipsniams.

48 Šiuo atžvilgiu nagrin?tina, ar vertinant mokes?i? teis?s akto atitikt? Bendrijos taisykl?ms d?l laisvo kapitalo jud?jimo reikia atsižvelgti ? Pranc?zijos ir Švedijos sutart?. Jei taip, reikia nustatyti, ar ši sutartis pašalina pagrindin?s laisv?s apribojim?.

49 Konstatuotina, kad dvigubo apmokestinimo panaikinimas yra vienas iš Bendrijos tiksl?, kurio ?gyvendinimas pagal EB 293 straipsnio antr? punkt? priklauso nuo valstybi? nari?. Nesant Bendrijos vienodinimo arba derinimo priemoni?, kuriomis b?t? siekiama panaikinti dvigub? apmokestinim?, valstyb?s nar?s yra kompetentingos nustatyti pajam? ir turto apmokestinimo kriterijus, siekdamos panaikinti, prireikus ir sudarydamos sutartis, dvigub? apmokestinim?. Tokiu atveju valstyb?s nar?s, siekdamos pasidalinti kompetencij? mokes?i? srityje, gali dvišal?mis sutartimis nustatyti priskyrimo požymius (žr. 1998 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Gilly*, C?336/96, Rink. p. I?2793, 24 ir 30 punktai, min?to sprendimo *Saint-Gobain ZN* 57 punktas ir min?to sprendimo *D.* 52 punktas).

50 Vis d?lto šis kompetencijos pasidalijimas mokes?i? srityje neleidžia valstyb?ms nar?ms ?tvirtinti diskriminacij?, prieštarujan?i? Bendrijos taisykl?ms.

51 Kadangi mokes?i? tvarka pagal Pranc?zijos ir Švedijos sutart?, aiškinam? atsižvelgiant ? EBPO pavyzdin?s mokes?i? konvencijos komentarus, yra pagrindin?je byloje taikomos teis?s dalis ir kadangi j? taip išd?st? prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateikt?s teismas, Teisingumo Teismas turi ? j? atsižvelgti, kad gal?t? pateikti Bendrijos teis?s išaiškinim?, kuris b?t? naudingas nacionaliniam teismui. Teisingumo Teismui nepriklauso aiškinti nacionalin?s teis?s nei nagrin?ti jos taikymo šioje byloje (žr., pavyzdžiui, 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Dietz*, C?435/93, Rink. p. I?5223, 39 punkt? ir 1998 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Thibault*, C?136/95, Rink. p. I?2011, 21 punkt?).

52 Kalbant apie mokestin? vertinim? pagal Pranc?zijos ir Švedijos sutart?, primintina, kad remiantis šia sutartimi, aiškinama atsižvelgiant ? EBPO pavyzdin?s mokes?i? konvencijos komentarus, akcininkui nerezidentui, kokia yra M. Bouanich, yra leidžiama atskaityti nuo akcij? perpirkimo metu apmokestinamos sumos akcij? nominali? vert?. Likutis apmokestinamas 15 % tarifu.

53 Atsižvelgiant ? tai, kad akcininkai rezidentai yra apmokestinami 30 % tarifu nuo po ?sigijimo išlaid? atskaitymo likusios akcij? perpirkimo sumos, reikia nustatyti, ar šie akcininkai yra vertinami palankiau nei akcininkai nerezidentai. Kad galima b?t? tai padaryti, reikia žinoti akcij? ?sigijimo išlaid? sum?, taip pat j? nominali? vert?.

54 Šiuo atžvilgiu primintina, kad faktini? aplinkybi? nustatymas ir vertinimas patenka ne ? Teisingumo Teismo, o ? nacionalinio teismo kompetencij? (1979 m. lapkri?io 15 d. Sprendimo *Denkavit*, 36/79, Rink. p. 3439, 12 punktas, 1999 m. spalio 5 d. Sprendimo *Lirussi et Bizzaro*,



C?175/98 ir C?177/98, Rink. p. I?6881, 37 punktas ir 2000 m. birželio 22 d. Sprendimo *Fornasar ir kiti*, C?318/98, Rink. p. I?4785, 31 punktas).

55 Taigi prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateik?s teismas nagrin?damas savo byl? turi nustatyti, ar nominalios vert?s atskaita ir maksimalios 15 % mokes?io ribos taikymas akcininkams nerezidentams yra toks j? vertinimas, kuris n?ra mažiau palankus nei taikomas rezidentams, turintiems teis? ?sigijimo išlaid? atskait? ir 30 % tarifo taikym?.

56 Tod?l ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad EB 56 ir EB 58 straipsniai turi b?ti aiškinami kaip draudžiantys nacionalin?s teis?s norm?, kylan?i? iš sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, kokia yra Pranc?zijos ir Švedijos sutartis, kuri nustato mažesn? maksimali? dividend? mokes?io rib? akcininkams nerezidentams nei taikoma akcininkams rezidentams ir, aiškinant ši? sutart? atsižvelgiant ? EBPO pavyzdin?s mokes?i? konvencijos komentarus, leidžia akcij? nominalios vert?s atskait? nuo akcij? perpirkimo sumos, išskyrus atvejus, kai taikant ši? nacionalin?s teis?s norm? akcininkai nerezidentai n?ra mažiau palankiai vertinami nei akcininkai rezidentai. Ar taip yra konkre?iu pagrindin?s bylos atveju, turi nustatyti prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateik?s teismas.

#### *D?l tre?iojo klausimo*

57 Atsižvelgiant ? pateiktus atsakymus ? pirm?j? ir antr?j? klausimus, ? tre?i?j? klausim? atsakyti nereikia.

#### **D?l bylin?jimosi išlaid?**

58 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

- EB 56 ir EB 58 straipsniai turi b?ti aiškinami kaip draudžiantys nacionalin?s teis?s norm?, kokia yra nagrin?jama pagrindin?je byloje, kuri numato, kad mažinant kapital? už akcij? perpirkim? akcininkui nerezidentui išmok?ta suma yra apmokestinama kaip dividend? paskirstymas be teis?s ? min?t? akcij? ?sigijimo išlaid? atskait?, nors ta pati suma, išmok?ta akcininkui rezidentui, apmokestinama kaip kapitalo prieaugis su teise ?sigijimo išlaid? atskait?.**
- EB 56 ir EB 58 straipsniai turi b?ti aiškinami kaip draudžiantys nacionalin?s teis?s norm?, kylan?i? iš sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, kokia yra 1990 m. lapkri?io 27 d. pasirašyta sutartis tarp Pranc?zijos Respublikos vyriausyb?s ir Švedijos Karalyst?s vyriausyb?s d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo ir kelio užkirtimo mokes?i? vengimui pajam? ir turto mokes?i? srityse, kuri nustato mažesn? maksimali? dividend? mokes?io rib? akcininkams nerezidentams nei taikom? akcininkams rezidentams ir, aiškinant ši? sutart? atsižvelgiant ? Ekonominio bendradarbiavimo ir pl?tros organizacijos pavyzdin?s mokes?i? konvencijos komentarus, leidžia akcij? nominalios vert?s atskait? nuo akcij? perpirkimo sumos, išskyrus atvejus, kai taikant ši? nacionalin?s teis?s norm? akcininkai nerezidentai n?ra mažiau palankiai vertinami nei akcininkai rezidentai. Ar taip yra konkre?iu pagrindin?s bylos atveju, turi nustatyti prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateik?s teismas.**

Parašai.

\* Bylos kalba: šved?.