

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. rugsėjo 17 d. (\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Tiesioginiai mokesčiai – SESV 63 ir 65 straipsniai – Laisvas kapitalo judėjimas – Dividendų iš akcijų portfelio apmokestinimas – Mokestis prie šaltinio – Apribojimas – Galutinų mokesčių našta – Elementai, skirti mokesčių mokėtojų rezidentų ir mokesčių mokėtojų nerezidentų mokesčių naštai palyginti – Panašumas – Atsižvelgimas į pajamų mokestį ar pelno mokestį – Sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo – Apribojimo neutralizavimas sutartiniu būdu“

Sujungtose bylose C-10/14, C-14/14 ir C-17/14

dėl Aukščiausiojo Teismo (*Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai)) 2013 m. gruodžio 20 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2014 m. sausio 13, sausio 15 d. ir 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą bylose

**J. B. G. T. Miljoen** (C-10/14),

**X** (C-14/14),

**Société Générale SA** (C-17/14)

prieš

**Staatssecretaris van Financiën**

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro trečiosios kolegijos pirmininko pareigas einantis A. Ó Caoimh (pranešėjas), Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas, einantis trečiosios kolegijos teisėjo pareigas, M. K. Lenaerts, teisėjai C. Toader, E. Jarašiūnas ir C. G. Fernlund,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgus į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2015 m. kovo 18 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- J. B. G. T. Miljoen, atstovaujamos E. Nijkeuter,
- X, atstovaujamos *advocaten* N. de Haan, G. Meussen ir S. Baum-Sillé,
- *Société Générale SA*, atstovaujamos *advocaten* M. Sanders ir A. Breuer,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. Bulterman, M. Gijzen ir M. de Ree, padedamą I. Siemonsma ir H. Guiljam,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,

- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren ir K. Sparrman, taip pat L. Swedenborg, E. Karlsson ir F. Sjövall,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos J. Beeko, padedamos baristerės S. Ford,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir A. Cordewener,

susipažinęs su 2015 m. birželio 25 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

## Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su SESV 63 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant J. B. G. T. Miljoen, X ir *Société Générale SA* (toliau – *Société Générale*), vienos šalies, ir *Staatssecretaris van Financiën* (valstybės finansų sekretorius), kitos šalies, ginčą dėl šio administratoriaus rinkto mokesčio prie pajamų šaltinio nuo ieškovams pagrindinėje byloje išmokėtų Nyderlandų kilmės dividendų.

## Teisinis pagrindas

*Nyderlandų teisė*

Dividendų mokesčio įstatymas

3 Pagrindinės bylos aplinkyboms taikomo Dividendų mokesčio įstatymo (*Wet op de dividendbelasting*) 1 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Vadinamuoju dividendų mokesčiu tiesiogiai apmokestinami asmenys, kurie tiesiogiai ar naudodami sertifikatus gauna 1969 m. Pelno mokesčio įstatymo (*Wet op de vennootschapsbelasting* 1969, toliau – Pelno mokesčio įstatymas) 10 straipsnio 1 dalies d punkte numatytą pajamų iš Nyderlanduose steigtų akcinių bendrovių, privačių ribotos atsakomybės bendrovių, komanditinių ir kitų bendrovių, kurių visas kapitalas ar jo dalis padalyti į akcijas, akcijų, dividendų sertifikatų ir paskolų šioms bendrovėms.

2. Šiame įstatyme specialieji investiciniai fondų vertybinių popierių nuosavybės sertifikatai, numatyti [Pelno mokesčio įstatymo] 2 straipsnio 3 dalyje, yra laikomi lygiaverčiais bendrovių, kurių visas kapitalas ar jo dalis padalyti į akcijas, akcijoms, o fondai – lygiaverčiais bendrovėms.

<...>“

4 Pagal Dividendų mokesčio įstatymo 5 straipsnį šis mokestis sudaro 15 % nuo pajamų.

5 Pagal šio įstatymo 10 straipsnio 1 dalį:

„Nyderlanduose steigtas juridinis asmuo, neapmokestinamas pelno mokesčiu, gali prašyti inspektorius priimti sprendimą, kuris gali būti apskųstas, dėl dividendų mokesčio, kurį jis sumokėjo per kalendorinius metus, grąžinimo <...>“

PM 2001

6 Klostantis pagrindinią bylą aplinkyboms galiojusios redakcijos 2001 m. Pajamų mokesčio įstatyme (*Wet Inkomstenbelasting 2001*, toliau – PM 2001) apibrėžiama fizinių asmenų pajamų

apmokestinimo tvarka.

7 Šio ?statymo 2.13 straipsnyje nustatytas 30 % mokes?io tarifas, taikomas pajamoms, gautoms iš santaup? ir investicij?, kurios priskiriamos prie apmokestinam?j? pajam? kategorijos ir dažniausiai laikomos „3 lygio“ arba „3 kategorijos“ pajamomis.

8 Šio ?statymo 5.1 straipsnyje nurodyta, kad apmokestinam?sias pajamas iš santaup? ir investicij? sudaro „nauda, gauta iš santaup? ir investicij?, atskai?ius asmenines išlaidas“.

9 Remiantis šio ?statymo 5.2 straipsniu, gr?ža iš santaup? ir investicij? fiksuojama kaip 4 % nuo gr?žos baz?s kalendorini? met? pradžioje ir gr?žos baz?s kalendorini? met? pabaigoje vidurkio, jeigu šis vidurkis viršija neapmokestinam? kapital?.

10 PM? 2001 5.3 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad gr?žos baz? yra „turto vert? at?mus skol? vert?“. PM? 2001 5.3 straipsnio 2 dalyje turtas apibr?žiamas kaip:

- „a. nekilnojamasis turtas;
- b. tiesiogiai ar netiesiogiai su nekilnojamuoju turtu susijusios teis?s;
- c. kilnojamasis turtas, kurio mokes?i? mok?tojas ar jo šeimos nariai nenaudoja ir nevarvoja asmeniniams tikslams, taip pat asmeniniams tikslams naudojamas ar vartojamas nekilnojamasis turtas, bet kuris vis? pirma skirtas investicijoms;
- d. su kilnojamuoju turtu susijusios teis?s;
- e. nedaiktin?s teis?s, kaip antai pinigai;
- f. kitos rinkos vert? turin?ios nuosavyb?s teis?s.“

11 PM? 2001 5.3 straipsnio 3 dalyje pažym?ta, kad „skolos yra rinkos vert? turintys ?sipareigojimai“.

12 PM? 2001 5.5 straipsnio „Neapmokestinamas kapitalas“ 1 dalyje nustatyta, kad neapmokestinamas kapitalas siekia 20 014 eur?. Šio straipsnio 2–4 dalyse ši taisykl? pritaikoma partner? turin?iam mokes?i? mok?tojui.

13 PM? 2001 5.19 straipsnio 1 dalyje, susijusioje su turto ir ?sipareigojim? vertinimu, numatyta, kad jie turi b?ti vertinami pagal rinkos vert?.

14 PM? 2001 7.1 straipsnyje nustatyta:

„Užsienio mokes?i? mok?tojo atveju pajam? mokestis taikomas:

<...>

b. apmokestinamosioms pajamoms, gautoms iš turimo reikšmingo Nyderlanduose ?steigtos bendrov?s akcij? paketo,

<...>

kurios gautos per kalendorinius metus.“

15 PM? 2001 9.2 straipsnio, susijusio su mok?tinais mokes?iais prie šaltinio, 1 dalyje numatyta, kad mokes?i? mok?tojui rezidentui dividend? mokestis yra mokestis prie šaltinio. Šio straipsnio 8

dalyje nustatyta, kad užsienio mokesčių mokėtojų atveju „dividendų mokestis, taikomas bendrą pajamų sudedamosioms dalims, laikomas mokesčių prie šaltinio“.

## Pelno mokesčių įstatymas

16 Pagal klostantis pagrindinės bylos aplinkyboms galiojusios redakcijos Pelno mokesčių įstatymo 17 straipsnio 3 dalies a punktą Nyderlanduose gaunamos pajamos apima bendrą iš Nyderlandų žmonų gauto apmokestinamojo pelno, t. y. iš žmonių ar jos dalies, veikiančių per Nyderlanduose esantį nuolatinį padalinį ar nuolatinį atstovybę (Nyderlandų žmonų), gautos naudos visumos, sumą.

17 Šio įstatymo 25 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Mokesčių prie šaltinio laikomas dividendų mokestis, išskyrus mokestį, renkamą pagal [Dividendų mokesčių įstatymo] 12 straipsnio 1 dalį ir azartinių lošimų prizų mokestį, nes šie mokesčiai renkami nuo grąžos ar prizų, kurie nėra Nyderlandų metinio apmokestinamojo pelno ar pajamų dalis.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, šis dividendų mokestis neatsižvelgiama kaip šis mokestis prie šaltinio, jei mokesčių mokėtojas, iš kurio išskaičiuojamas dividendų mokestis, nėra realus grąžos, nuo kurios išskaičiuojamas dividendų mokestis, gavėjas. Realiu gavėju nelaikomas asmuo, kuris, gavęs grąžą, dėl visų sandorių mokėjo atlygą, tokiu atveju galima laikyti, kad:

a. visas pajamas ar dalį jų tiesiogiai ar netiesiogiai gavo fizinis ar juridinis asmuo, turintis mažesnę teisę šis dividendų mokesčių sumažinimui, grąžinimui ar kompensavimui nei atlygą sumokėjus asmuo, ir

b. šis fizinis ar juridinis asmuo, tiesiogiai ar netiesiogiai išlaiko ar gyja poziciją, susijusią su akcijomis, sertifikatais ar skolomis, numatytais [Pelno mokesčių įstatymo] 10 straipsnio 1 dalies d punkte, panašiai su šiomis akcijomis, sertifikatais ar skolomis susijusią poziciją, turėdamas iki visų sandorių pradžios.

3. 2 dalies taikymo tikslais:

a. tai gali apimti virtinų sandorių, vykdytų reguliuojamoje rinkoje, kaip tai suprantama pagal Finansų kontrolės įstatymo 1 straipsnio 1 dalį, arba reguliuojamoje vertybinių popierių biržoje, esančioje ar veikiančioje ne Europos Sąjungos valstybėje narėje;

b. grupė sandorių gali būti sandoris, susijęs su vieno ar kelių dividendų kuponų sigijimu ar su trumpalaikėmis naudojimosi akcijomis teise.

4. Dividendų mokestis, kuris pagal [PM 2001] 9.2 straipsnio 4 dalį neatsižvelgiama kaip šis mokestis prie šaltinio, laikomas kredito institucijos mokesčių prie šaltinio, numatytu 1964 m. Darbo užmokesčių mokesčių įstatymo 19g straipsnio 3 dalyje, jei ši staiga perveda šiam dividendų mokesčiui lygią sumą asmens, kurio atžvilgiu šis dividendų mokestis neatsižvelgta kaip šis mokestis prie šaltinio, užblokuotą skaitį. Dividendų mokestis, kuris pagal [PM 2001] 9.2 straipsnio 4 dalį neatsižvelgiama kaip šis mokestis prie šaltinio, laikomas investicinės bendrovės valdytojo mokesčių prie šaltinio, numatytu 1964 m. Darbo užmokesčių mokesčių įstatymo 19g straipsnio 3 dalyje, jei šis valdytojas skiria šiam dividendų mokesčiui lygią sumą vienai ar kelioms blokuotoms dalyvavimo valdant kapitalą teisėms sigyti asmens, kurio atžvilgiu šis dividendų mokestis neatsižvelgta kaip šis mokestis prie šaltinio, naudai.“

## Bendras valstybės mokesčių įstatymas

18 Pagrindinis bylos aplinkyboms taikomos redakcijos Bendrojo valstybės mokesčių įstatymo (*Algemene wet inzake rijksbelastingen*) 15 straipsnyje numatyta, kad mokestis prie šaltinio gali būti įskaitytas bendrąsias pajamas. Jei pastarasis nepakanka prie šaltinio išskaičiuotam dividendų mokesčiui įskaityti, dividendų mokestis yra grąžinamas.

*Belgijos ir Nyderlandų sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo*

19 Belgijos Karalystės ir Nyderlandų Karalystės sutarytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir pelno bei turto mokesčių vengimo prevencijos, pasirašytos 2001 m. birželio 5 d. Liuksemburge (toliau – Belgijos ir Nyderlandų sutartis), 10 straipsnyje numatyta:

„1. Susitariančiojoje valstybėje reziduojančios bendrovės dividendai, išmokėti kitos susitariančiosios valstybės rezidentui, apmokestinami pastarojoje valstybėje.

2. Vis dėlto šie dividendai taip pat apmokestinami susitariančiojoje valstybėje, kurioje reziduoja dividendus mokanti bendrovė, pagal šios valstybės narės teisės aktus, tačiau, jei realus dividendų gavėjas yra kitos susitariančiosios valstybės rezidentas, taip apskaičiuotas mokestis negali viršyti:

<...>

b) 15 % dividendų sumos neatskaičius mokesčių <...>“

20 Šios sutarties 23 straipsnio „Dvigubo apmokestinimo panaikinimo metodai“ 1 dalies b punkte nustatyta:

„Laikantis Belgijos teisės aktų nuostatų, susijusių su užsienyje sumokėtu mokesčių įskaitymu Belgijoje mokamą mokesčių, jeigu Belgijos rezidentas gauna pajamų dalį, kurios eina bendrąsias jo pajamas, apmokestinamas mokesčiu Belgijoje, ir kurias sudaro pagal šios dalies c punktą nuo Belgijos mokesčio neatleisti dividendai, palėkanos ar mokesčiai, numatyti 12 straipsnio 5 dalyje, Nyderlanduose už šias pajamas sumokėtas mokesčių įskaitomas Belgijoje mokėtiną su šiomis pajamomis susijusį mokesčių.“

*Prancūzijos ir Nyderlandų sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo*

21 Prancūzijos Respublikos vyriausybės ir Nyderlandų Karalystės vyriausybės sudarytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir pelno bei turto mokesčių vengimo prevencijos, pasirašytos 1973 m. kovo 16 d. Paryžiuje (toliau – Prancūzijos ir Nyderlandų sutartis), 10 straipsnyje numatyta:

„1. Vienoje iš valstybių reziduojančios bendrovės dividendai, išmokėti kitos valstybės rezidentui, apmokestinami pastarojoje valstybėje.

2. Vis dėlto šie dividendai gali būti apmokestinami valstybėje, kurioje reziduoja dividendus išmokėjusi bendrovė, pagal šios valstybės teisės aktus, bet taip apskaičiuotas mokestis negali viršyti:

<...>

b) 15 % dividendų sumos neatskaičius mokesčių <...>“

22 Šios sutarties 24 straipsnis pavadintas „Nuostatos, skirtos dvigubam apmokestinimui panaikinti“. Šio 24 straipsnio B dalies b punkte nustatyta:

„Kiek tai susiję su [10 straipsnyje nurodytomis] pajamomis, kurios buvo apmokestintos Nyderlandų

mokes?iu pagal [šio straipsnio] nuostatas, Pranc?zija joje reziduojantiems asmenims, gaunantiems toki? pajam?, suteikia galimyb? ?skaityti Nyderland? mokes?iui lygi? sum?.

Šis mokes?io kreditas, kuris negali viršyti Pranc?zijoje už nagrin?jamas pajamas sumok?to mokes?io sumos, ?skaitomas ? 2 straipsnio 3 dalies b punkte nurodytus mokes?ius, ? kuri? mokes?io baz? ?eina min?tos pajamos.“

## **Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai**

### *Byla C?10/14*

23 J. B. G. T. Miljoen yra Belgijoje gyvenantis Nyderland? pilietis, turintis trij? Nyderland? biržoje kotiruojam? bendrov? akcij?.

24 2007 m. už turimas akcijas J. B. G. T. Miljoen buvo išmok?ta 4 852 eur? dividend? suma. Ši suma Nyderlanduose buvo apmokestinta 15 % dividend? mokes?io tarifu, tai sudar? 729 eur? sum?.

25 2007 m. Nyderland? pajam? mokes?io deklaracijoje J. B. G. T. Miljoen deklaravo bendr?sias pajamas lygias nuliui ir nenurod? dividend? mokes?io, ?skaitytino ? pajam? mokes?, sumos.

26 Nyderland? mokes?i? administratorius suraš? pranešim? apie pajam? mokes?io dyd? pagal min?t? deklaracij?. J. B. G. T. Miljoen padav? skund? d?l šio pranešimo ir praš? gr?žinti dividend? mokes?, šiuo atveju – 438 eurus, d?l to, kad jis kaip mokes?i? mok?tojas nerezidentas buvo diskriminuojamas, o tai draudžiama pagal SESV 63 straipsn?.

27 D?l šio sprendimo J. B. G. T. Miljoen pareišk? ieškin? *Rechtbank te Breda* (Bredos teismas); šis teismas, be kita ko, tur?jo išnagrinti klausim?, ar skirtingas rezident? ir nerezident? mokes?inis vertinimas reiškia SESV 63 straipsnyje draudžiam? laisvo kapitalo jud?jimo apribojim?. Kai šis teismas nusprend?, kad jo nagrin?jamoje byloje n?ra apribojimo, J. B. G. T. Miljoen pateik? kasacin? skund? Aukš?iausiajam Teismui.

### *Byla C?14/14*

28 X yra Belgijoje gyvenanti Nyderland? piliet?, kuriai priklauso 2 iš 95 akcij?, sudaran?i? Nyderlanduose ?steigtos bendrov?s *A Holding BV* ?statin? kapital?, kurios atitinka šio kapitalo 2,1 %. 2007 m. už turimas akcijas jai buvo išmok?ta iš viso 107 372 eurai dividend?. Nuo šios sumos buvo apskai?iuota 16 105,80 euro dividend? mokes?io.

29 Kaip Belgijos rezident? X Belgijoje buvo apmokestinta 25 % fizini? asmen? pajam? mokes?io tarifu, tai sudar? 22 816 eur?, nuo neto dividend? sumos. Ta?iau šio apmokestinimo atveju ji gal?jo iš dalies atskaityti Nyderlanduose sumok?t? mokes?. Iš bylos medžiagos matyti, kad jai buvo gražinta 4 026 eur? suma.

30 X pateik? skund? Nyderland? mokes?i? administratoriui d?l dividend? mokes?io, motyvuodama tuo, kad patyr? diskriminacij? kaip mokes?i? mok?toja nerezident?. Administratorius š? skund? atmet? 2010 m. kovo 29 d. sprendimu.

31 X pareiškė ieškini d?l šio sprendimo Bredos teismui. Šis teismas nusprendė, kad ieškiny iš dalies pagr?stas. X ir valstyb?s finans? sekretorius pateikė apeliacinius skundus d?l šio teismo sprendimo *Gerechtshof te's?Hertogenbosch* (Hertogenbosco apeliacinis teismas) ir pastarasis iš dalies patvirtino š? sprendim?. X ir valstyb?s sekretorius pateikė kasacinius skundus prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

#### *Byla C?17/14*

32 *Société Générale* yra Pranc?zijoje ?steigta bendrov?. Nuo 2000 iki 2008 m. jai, tarpininkaujama? jos taip pat Pranc?zijoje ?steigiam investiciniam fondo, priklaus? akcij? paket?, apiman?i? bent 5 % bir?oje kotiruojam? Nyderland? bendrovi? ?statinio kapitalo. Tais metais dividendai *Société Générale* buvo išmok?ti po to, kai Nyderland? mokes?i? institucijos apmokestino 15 % mokes?iu prie šaltinio kaip dividend? mokes?iu.

33 2000–2007 m. laikotarpiu *Société Générale* buvo leista ?skaityti vis? Nyderlanduose sumok?t? dividend? mokest? ? Pranc?zijoje sumok?t? pelno mokest?.

34 Kadangi *Société Générale* patyr? nuostoli? 2008 mokestiniais metais, tais metais Nyderlanduose sumok?tas dividend? mokestis nebuvo ?skai?iuotas ? Pranc?zijoje sumok?t? pelno mokest?. *Société Générale* mano, kad visa dividend? mokes?io suma, sumok?ta Nyderlanduose, jai turi b?ti gr?žinta, nes bendrov?s šios valstyb?s nar?s rezident?s turi teis? atskai?iuoti š? mokest? iš pelno mokes?io, ta?iau tokios galimyb?s neturi akcininkai nerezidentai. *Société Générale* mano, kad ji patyr? diskriminacij? kaip mokes?i? mok?toja nerezident?.

35 D?l prašymo leisti ?skaityti arba gr?žinti 2007 ir 2008 m. sumok?t? dividend? mokest? *Rechtbank te Haarlem* (Harlemo teismas) atmet? ieškov?s pagrindin?je byloje skund? motyvuodamas tuo, kad d?l 2007 mokestinio met? Pranc?zijos mokes?i? institucijos ?skait? vis? Nyderland? dividend? mokest? ? š? pelno mokest?, o d?l 2008 mokestinio met? *Société Générale* ne?rod?, kad Nyderland? mokes?i? našta dividendams buvo didesn?, nei ji b?t? buvusi esant vidaus situacijai. *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas) taip pat nusprend?, kad mokes?i? mok?tojo rezidento ir mokes?i? mok?tojo nerezidento mokestinio situacij? palyginimas turi apsiriboti dividend? mokes?iu, ir nebuvo ?rodyta, jog *Société Générale* buvo apmokestinta dividend? mokes?iu kitaip nei mokes?i? mok?tojas rezidentas. *Société Générale* pateikė kasacin? skund? d?l Amsterdamo apeliacinio teismo sprendimo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

#### *Prejudiciniai klausimai*

36 Trijose pagrindin?se bylose prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas svarsto klausim?, ar nacionalin?s teis?s aktuose nustatytas skirtingas akcinink? nerezident? fizini? asmen? ar bendrovi?, gaunan?i? dividend?, kuriems taikomas mokestis prie pajam? šaltinio, ir akcinink? rezident?, kuri? gautiems dividendams taip pat taikomas šis mokestis, bet j? jie gali ?skaityti ? pajam? mokest? ar pelno mokest?, mokestinis vertinimas ir ar šie teis?s aktai yra laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas.

37 Konkre?iai kalbant, šis teismas aiškina, kad tiek akcininkams rezidentams, tiek akcininkams nerezidentams taikomas toks pats fiksuotas dividend? mokes?io tarifas. Akcinink? nerezident? atveju tai yra galutinis mokestis, o akcinink? rezident? atveju dividend? mokestis ?skaitomas ? pajam? mokest? ar pelno mokest?. Šis teismas pažymi, kad vertinant rezident? ir nerezident? situacij? panašum? klausimas, ar reikia atsižvelgti ? š? ?skaitym?, yra esminis.

38 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat klausia d?l b?do, kaip reikia

nustatyti pajam? mokes?io baz? tuo atveju, kai reikia atsižvelgti ? š? ?skaitym?.

39 Tuo atveju, jei Teisingumo Teismas nuspr?st?, kad reikia lyginti akcinink? rezident? ir akcinink? nerezident? situacijas pajam? mokes?io atžvilgiu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, pirma, d?l referencinio laikotarpio, ? kur? reikia atsižvelgti atliekant palyginim?. Iš ties?, Nyderland? rezidentas fiksuotai apmokestinamas dividend? mokes?iu ir tais metais, kai negauna dividend?. Taigi, šis teismas nori žinoti, ar reikia vertinti Nyderland? mokes?i? našt? atsižvelgiant ? mokes?ius, taikomus visiems dividendams iš Nyderland? akcij?, išmok?tiems nerezidentui per vien? met? ar ilgesn? referencin? laikotarp?, ar kiekvienos Nyderland? dividendus išmoka?ios bendrov?s atveju atskirai atsižvelgiant ? mokes?ius, taikytus per referencin? laikotarp? išmok?tiems dividendams. Antra, byloje C?14/14 šis teismas klausia, ar atliekant š? palyginim? reikia atsižvelgti ? mokes?i? mok?tojui rezidentui taikom? kapitalo neapmokestinim?, numatyt? PM? 2001 5.5 straipsnyje. Tre?ia, byloje C?17/14 prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar reikia tais pa?iais tikslais atsižvelgti ? visas išlaidas, ekonomiškai susijusias su akcijomis, iš kuri? gaunami dividendai, ar, jei nereikia, ? galim? dividend?, ?traukt? ? akcij? ?sigijimo kain?, atskaitym? ir galimas finansavimo išlaidas, susijusias su atitinkam? akcij? tur?jimu.

40 Be to, bylose C?14/14 ir C?17/14 prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar mokes?io prie pajam? šaltinio diskriminacin? pob?d? gali veiksmingai neutralizuoti sutartys d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?se bylose, kuriose numatytas arba rezidavimo valstyb?s nar?s mokes?io sumažinimas ? š? mokes? ?skaitant mokes? prie šaltinio, arba tai, kad mokes?io mok?tojo nerezidento mok?tinas mokestis neb?t? didesnis nei mokestis, kur? turi mok?ti mokes?i? mok?tojas rezidentas.

41 Šiomis aplinkyb?mis Aukš?iausiasis Teismas nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

– byloje C?10/14

„1. Ar, taikant SESV 63 straipsn?, rezidento ir nerezidento palyginimas, esant tokiai situacijai, kaip nagrin?jamoji šioje byloje, kai pajam? šaltinio valstyb?je išmok?ti dividendai apmokestinami dividend? mokes?iu, turi apimti ir pajam? mokes? už pajamas iš dividend?, iš kurio rezidento atveju atskaitomas dividend? mokestis?

2. Jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar nustatant, ar nerezidentui realiai tenka didesn? mokes?i? našta nei rezidentui, reikia palyginti nerezidentams Nyderlanduose taikom? dividend? mokes? ir rezident? Nyderlanduose mok?tin? pajam? mokes?, kuris apskai?iuojamas remiantis fiksuotomis pajamomis, kurias tais metais, kuriais buvo gauta dividend?, galima priskirti prie pajam? iš vis? turim? Nyderlanduose ?steigt? bendrovi? akcij?, o gal pagal Europos S?jungos teis? reikia taikyti kitok? lyginimo kriterij??“

– byloje C?14/14:

„1 Ar, taikant SESV 63 straipsn?, nerezidento ir rezidento palyginimas, esant tokiai situacijai, kaip nagrin?jamoji šioje byloje, kai pajam? šaltinio valstyb?je išmok?ti dividendai apmokestinami dividend? mokes?iu, turi apimti ir pajam? mokes? už pajamas iš dividend?, iš kurio rezidento atveju atskaitomas dividend? mokestis?

2. Jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar vertinant tai, ar nerezidentui realiai tenka didesn? mokes?i? našta nei rezidentui, reikia palyginti nerezidentams Nyderlanduose taikom? dividend? mokes? ir rezident? Nyderlanduose mok?tin? pajam? mokes?, kuris apskai?iuojamas remiantis fiksuotomis pajamomis, kurias tais metais, kuriais buvo išmok?ta



dividendų, galima priskirti prie pajamų iš visų turimų Nyderlanduose steigtų bendrovių akcijų, o gal pagal Europos Sąjungos teisę reikia taikyti kitokį lyginimo kriterijų? Ar atliekant tokį palyginimą reikia atsižvelgti į rezidento neapmokestinamąjį kapitalą ir, jei taip, kiek (Sprendimas *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662)?

3. Jeigu pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar nustatant, ar galimai diskriminacinis mokestis prie pajamų šaltinio veiksmingai neutralizuojamas pajamų šaltinio valstybės sudaryta sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, pakanka to, kad i) tokioje sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo numatytas mokesčio sumažinimas gyvenamosios vietos valstybėje įskaitant mokestį prie pajamų šaltinio, net jei tokia galimybė nėra besilyginė, ii) dėl gyvenamosios vietos valstybėje užtikrinamo mokesčio sumažinimo, kuris pasiekiamas apmokestinant tik neto dividendus, visiškai įskaitoma diskriminacinio pobūdžio mokesčio prie pajamų šaltinio dalis?

– byloje C-17/14:

„1. Ar, taikant SESV 63 straipsnį, nerezidentui ir rezidentui palyginimas, esant tokiai situacijai, kai pajamų šaltinio valstybėje išmokėti dividendai apmokestinami dividendų mokesčiu, turi apimti ir pelno mokestį, iš kurio rezidentui atveju atskaitomas dividendų mokestis?

2) a) Jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar, atliekant palyginimą, reikia atsižvelgti į visas išlaidas, kurios ekonominiu požiūriu yra susijusios su akcijomis, už kurias gaunama dividendų?

2) b) Jei ankstesnį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar reikia atsižvelgti į galimą akcijų kainą trauktų dividendų atskaitavimui ir galimai dėl turimų akcijų patirtas finansavimo išlaidas?

3. Jeigu pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar vertinant tai, ar galimai diskriminacinis mokestis prie pajamų šaltinio veiksmingai neutralizuojamas pajamų šaltinio valstybės sudaryta sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, pakanka to, kad i) tokioje sutartyje būtų numatyta tokia nuostata, net jei tokia galimybė nėra besilyginė, ii) joje būtų numatyta, kad nerezidentui tenkanti mokesčių našta Nyderlanduose nebūtų didesnė už rezidentui tenkančią mokesčių našta? Ar tuo atveju, kai nepakankamai įskaitoma tais metais, kuriais buvo išmokėti dividendai, vertinant neutralizavimą svarbu tai, kad yra galimybė neįskaityti dalį perkelti ir kad manoma įskaitymo galimybe pasinaudoti vėlesniais metais?

42 2014 m. balandžio 2 d. Teisingumo Teismo pirmininko sprendimais bylos C-10/14, C-14/14 ir C-17/14 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinis ir žodinis proceso dalys ir priimtas galutinis sprendimas.

### **Dėl prejudicinių klausimų**

43 Savo klausimais, kuriuos reikia išnagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstybės narų teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėse bylose, kuriais nustatomas bendrovės rezidentų tiek mokesčių mokytojams rezidentams, tiek mokesčių mokytojams nerezidentams išmokėtų dividendų apmokestinimas prie pajamų šaltinio, numatant šio mokesčio atskaitymo ar grąžinimo schemą tik mokesčių mokytojams rezidentams, o mokesčių mokytojams nerezidentams fiziniams asmenims ir bendrovėms šis mokestis yra galutinis mokestis.

*D?l laisvo kapitalo jud?jimo apribojimo, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dal?, egzistavimo*

44 Iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiam? laisvo kapitalo jud?jimo apribojimo priemoni? yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstyb?je nar?je arba atgrasyti šios valstyb?s nar?s rezidentus tai daryti kitose valstyb?se (Sprendimo *Santander Asset Management SGIIIC ir kt.*, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 15 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

45 Kalbant apie klausim?, ar valstyb?s nar?s teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?se bylose, sudaro kapitalo jud?jimo apribojim?, reikia priminti, kad pagal šiuos teis?s aktus tiek mokes?i? mok?toji nerezidentui, tiek mokes?i? mok?toji rezidentui išmok?ti dividendai apmokestinami 15 % mokes?io prie pajam? šaltinio tarifu. Ta?iau mokes?i? mok?tojo nerezidento, kuris gauna dividend?, atveju šis mokestis taikomas galutinai, o mokes?i? mok?tojo rezidento, kuris gauna dividend?, atveju, ar jis b?t? fizinis asmuo, ar bendrov?, tai yra atitinkamai jo pajam? mokes?io arba pelno mokes?io avansas.

46 Iš ties?, kiek tai susij? su, pirma, fiziniam asmeniui Nyderland? rezidentui išmok?tais dividendais, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad mokestis prie pajam? šaltinio yra pajam? mokes?io, nustatyto „3 kategorijai“, kurio tarifas yra 30 %, avansas, o mokes?io baz? yra fiksuota ir sudaro 4 % akcij? vert?s, at?mus skol? vert?, vidurkio, apskai?iuoto atitinkam? kalendorini? met? pradžioje ir pabaigoje. Iš ši? duomen? matyti, kad rezidentui šis mokestis gali b?ti kompensuotas arba atskai?iuojant š? avans? iš jo pajam? mokes?io, arba gr?žinant š? mokest? prie pajam? šaltinio, kai jo mok?tino pajam? mokes?io suma yra mažesn? nei šis mokestis.

47 Kita vertus, d?l dividend?, išmok?t? Nyderlanduose ?steigtai bendrovei, iš šios medžiagos matyti, kad jos gauti dividendai apmokestinami, at?mus išlaidas, 25,5 % tarifu už didžiausi? mokes?io dal?. Šiuo atveju bendrov? gali pagal Pelno mokes?io ?statymo 25 straipsn? ?skaityti dividend? mokest?, sumok?t? kaip avansas, ? pelno mokest?, kuriuo ji apmokestinama Nyderlanduose. Jei šio mokes?io sumos nepakanka dividend? mokes?iui kompensuoti, šis mokestis šiai bendrovei gali b?ti gr?žintas. Ta?iau jei kapitalo dali? ar akcij? turinti bendrov? n?ra rezident?, dividend? mokestis, sumok?tas kaip avansas, yra galutinis.

48 Vertinant, ar valstyb?s nar?s teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?se bylose, suderinami su SESV 63 straipsniu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kuris vienintelis kompetentingas vertinti jam pateiktus faktus, turi patikrinti, ar, kalbant apie nagrin?jamus dividendus, ieškovams pagrindin?se bylose pritaikius 15 % mokest? prie pajam? šaltinio, numatyt? nacionalin?s teis?s aktuose, j? galutin? mokes?i? našta Nyderlanduose b?t? didesn? nei rezident? už tuos pa?ius dividendus.

49 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ? kokius elementus jam reikia atsižvelgti lyginant atitinkamai dividend? šaltinio valstyb?s nar?s rezident? ir nerezident? mokes?i? našt? ir d?l to atskirti mokes?i? mok?tojų fizini? asmen? (bylos C?10/14 ir C?14/14) ir bendrovi? (byla C?17/14) našt?.

D?l element?, ? kuriuos reikia atsižvelgti siekiant palyginti fizini? asmen? mokes?i? mok?tojų, kurie yra rezidentai, ir t?, kurie n?ra rezidentai, mokes?i? našt?

50 Bylose C?10/14 ir C?14/14 prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, siekdamas palyginti galutin? mokes?i? mok?tojų rezident? ir nerezident? mokes?i? našt?, pirmiausia klausia d?l vien? met? ar ilgesn?s referencinio laikotarpio trukm?s. Toliau šis teismas

klausia, ar reikia atsižvelgti ? per š? laikotarp? bendrai gautus dividendus, t. y. ? visas Nyderland? bendrov?se turimas mokes?i? mok?tojo akcijas, ar atskirai gautus, t. y. išskiriant pagal išmok?jusi? Nyderland? bendrov?, gautus dividendus. Galiausiai, byloje C?14/14 šis teismas nori žinoti, ar reikia atsižvelgti ? pajam? mokes?iu neapmokestinam? kapital?.

51 Pirmiausia, d?l referencinio laikotarpio trukm?s, siekiant palyginti galutin? mokes?i? mok?tojų, kurie yra fiziniai asmenys, rezident? ir nerezident? mokes?i? našt?, reikia konstatuoti, kad, kiek tai susij? su mokes?i? mok?tojais Nyderland? rezidentais, kurie yra fiziniai asmenys, laikotarpis, ? kur? atsižvelgiama apmokestinant, yra kalendoriniai metai, kaip numatyta PM? 2001 5.2 straipsnyje. Tod?l lyginant reikia remtis šiuo laikotarpiu.

52 Antra, d?l atsižvelgimo ? per š? laikotarp? gautus visus dividendus ar atskirai ? kiekvienus, siekiant palyginti galutin? mokes?i? mok?tojų rezident? ir nerezident? mokes?i? našt?, iš Teisingumo Teismui pateiktos byl? medžiagos matyti, kad fiziniai asmenys rezidentai apmokestinami remiantis fiksuota gr?ža iš vis? turim? Nyderland? bendrovi? akcij?. Tod?l reikia vertinti visas akcijas lyginant ši? našt?.

53 Tre?ia, d?l klausimo, ar šiuo tikslu reikia atsižvelgti ? pajam? mokes?iu neapmokestinam? kapital?, byloje C?14/14 taikomuose nacionalin?s teis?s aktuose numatyta, kad gr?ža, kuri pagal PM? 2001 5.2 straipsn? nustatoma fiksuota, išskai?iuojama tik jei ji didesn? nei šiuo mokes?iu neapmokestinamas kapitalas, kuris sudaro 20 014 eur?. Šiuo klausimu primintina, kad neapmokestinimas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kuris yra visiems mokes?i? mok?tojams rezidentams, neatsižvelgiant ? j? asmenin? pad?t?, suteikta mokes?i? lengvata, n?ra individuali lengvata, susijusi su asmenine mokes?i? mok?tojo pad?timi. Kaip generalinis advokatas teig? išvados 83 punkte, kadangi toks neapmokestinimas pakei?ia mokes?i? mok?tojų rezident? gaunam? pajam? mokes?io baz?, ? j? reikia atsižvelgti lyginant mokes?i? mok?tojų rezident? ir mokes?i? mok?tojų nerezident? galutin? mokes?i? našt?.

54 Iš to, kas min?ta, matyti, kad tokiomis kaip pagrindin?s bylos aplinkyb?mis mokes?i? mok?tojų fizini? asmen?, kurie yra rezidentai, ir mokes?i? mok?tojų fizini? asmen?, kurie yra nerezidentai, mokes?i? našta, susijusi su pajam? iš Nyderland? bendrovi? turim? akcij? apmokestinimu, per kalendorinius metus turi b?ti vertinama pagal visus dividendus, atsižvelgiant ? kapitalo neapmokestinim?, numatyt? nacionalin?s teis?s aktuose.

D?l element?, ? kuriuos reikia atsižvelgti siekiant palyginti bendrovi? mokes?i? mok?tojų, kurios yra rezident?s, ir bendrovi? mokes?i? mok?tojų, kurios n?ra rezident?s, mokes?i? našt?

55 Byloje C?17/14, siekdamas palyginti bendrovi? reziden?i? ir bendrovi? nereziden?i? mokes?i? našt?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar reikia atsižvelgti ? visas išlaidas, kurios yra ekonomiškai susijusios su akcijomis, iš kuri? gaunami dividendai, o jei ne, ar iš apmokestinam?j? pajam? reikia atskaityti arba ? akcij? ?sigijimo kain? ?trauktus dividendus, arba galimas finansavimo išlaidas, susijusias su atitinkam? akcij? tur?jimu.

56 *Soci t  G n rale* teig?, kad rizikos draudimo (*hedging*) atveju tur?t? b?ti atsižvelgiama ne tik ? tiesiogiai su dividendais susijusias išlaidas, bet ir ? neigiamus kurs? ir sandori? rezultatus kitoms akcijoms ar pozicijoms nei tos, iš kuri? gaunama dividend?, ta?iau vis tiek su jomis susijusioms.

57 Šiuo klausimu iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad d?l išlaid?, pavyzdžiui, veiklos išlaid?, tiesiogiai susijusi? su veikla, iš kurios gautos valstyb?je nar?je apmokestinamos pajamos, min?tas teismas nusprend?, kad jos rezidentai ir nerezidentai yra panašioje situacijoje, tod?l tos valstyb?s nacionalin?s teis?s nuostatos, kurios neleidžia nerezidentams mokes?i? srityje atskaityti toki? išlaid?, nors toki? teis? suteikia rezidentams, gali

daugiausia neigiamai paveikti kitų valstybių narių piliečius, todėl dėl šių nuostatų asmenys netiesiogiai diskriminuojami dėl pilietybės (Sprendimo *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, 40 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

58 Konkrečiai kalbant, dėl pajamų, gautų dividendų forma, toks ryšys egzistuoja tik jei šios išlaidos, tam tikrais atvejais galinčios būti tiesiogiai susijusios su suma, išmokėta sudarant vertybinių popierių sandorą, pačios yra tiesiogiai susijusios su šių pajamų gavimu (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-600/10, EU:C:2012:737, 20 punktą).

59 Iš to matyti, kad tik šie išlaidos, kurios pačios tiesiogiai susijusios su dividendų gavimu, gali būti atsižvelgta lyginant bendrovių mokesčių našta.

60 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo prejudiciniame klausime byloje C-17/14 nurodytos išlaidos neturi tokio ryšio. Iš tiesų, pirma, dėl dividendų, trauktų akcijų sigijimo kainų, atskaitymo iš Teisingumo Teismui pateiktos bylų medžiagos matyti, kad šiuo atskaitymu siekiama nustatyti realių akcijų sigijimo kainą. Šis atskaitymas nesusijęs su išlaidomis, kurios tiesiogiai pačios susijusios su dividendų iš šių akcijų gavimu. Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo taip pat nurodytos išlaidos susijusios su pačių akcijų turėjimu, o ne tiesiogiai pačios susijusios su dividendų iš šių akcijų gavimu.

61 Galiausiai, tuo atveju, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas priėtų prie išvados, kad pagrindinėse bylose taikant 15 % mokestį prie pajamų šaltinio mokesčių mokėtojų nerezidentų gautiems dividendams šie mokesčiai mokėtojai nerezidentai Nyderlanduose patirtų galutinį mokesčių našta, didesnį nei rezidentai, gaunantys tuos pačius dividendus, reikia nuspręsti, jog toks mokesčių mokėtojų skirtingas vertinimas mokesčių atžvilgiu pagal rezidencijos vietą gali atgrasyti mokesčių mokėtojus nerezidentus investuoti Nyderlanduose steigusias bendroves, ir tai būtų SESV 63 straipsniu iš esmės draudžiamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

*Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kaip jis suprantamas pagal SESV 65 straipsnį, egzistavimo*

62 Pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą „[SESV] 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės <...> taikyti atitinkamas savo mokesčių statymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu“.

63 Ši nuostata, kaip pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo išimtis, turi būti aiškinama siaurai. Todėl ji negali būti aiškinama taip, kad kiekvienas mokesčių teisės aktas, kuriame daromi skirtumai tarp mokesčių mokėtojų dėl jų rezidavimo vietos arba dėl valstybės narės, kur jie investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su ESV sutartimi. Iš tiesų pačių SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą išimtį riboja to paties straipsnio 3 dalis, kur numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta [SESV] 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“ (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 42 ir 43 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

64 Todėl reikia skirti pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą leidžiamą skirtingą vertinimą nuo SESV 65 straipsnio 3 dalyje uždraustos diskriminacijos. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tam, kad tokios nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėse bylose, būtų laikomos suderinamomis su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad nevienodas vertinimas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba būtų pateisinamas privalomuju bendrojo intereso pagrindu (žr. Sprendimo *Santander Asset Management SGIC ir kt.*

, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 23 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

D?I nagrin?jam? situacij? panašumo

65 Siekdamas ?vertinti situacij? panašum?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar reikia atsižvelgti tik ? dividend? mokest? prie šaltinio, ar ir ? pajam? mokest? ar pelno mokest?, iš kuri? mokes?i? mok?tojų rezident? atveju atskaitomas dividend? mokestis.

66 Nyderland?, Švedijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s teigia, kad, kiek tai susij? su pajam? mokes?iu ar pelno mokes?iu, nerezident? dividend? apmokestinimas objektyviai skiriasi nuo rezidentams taikomo dividend? apmokestinimo, nes apmokestinamos visos rezidento pajamos, o nerezidento dividend? šaltinio valstyb?je nar?je apmokestinamos tik pajamos iš šioje valstyb?je išmok?t? dividend?.

67 Šiuo klausimu primintina, kad pagal Teisingumo Teismo praktik? nuo to momento, kai valstyb? nar? vienašališkai arba sudariusi sutartis pajam? mokes?iu apmokestina ne tik mokes?i? mok?tojus rezidentus, bet ir mokes?i? mok?tojus nerezidentus už iš bendrov?s rezident?s gaunamus dividendus, ši? mokes?i? mok?toju nerezident? pad?tis tampa panaši ? mokes?i? mok?tojų rezident? pad?t? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C?170/05, EU:C:2006:783, 35 punkt?; Sprendimo *Komisija / Italija*, C?540/07, EU:C:2009:717, 52 punkt?; Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C?487/08, EU:C:2010:310, 51 punkt?; Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C?284/09, EU:C:2011:670, 56 punkt? bei Nutarties *Tate & Lyle Investments*, C?384/11, EU:C:2012:463, 31 punkt?).

68 Iš tikr?j? vien d?I to, kad ši valstyb? ?gyvendina savo kompetencij? mokes?i? srityje, kyla apmokestinimo grandin?s arba ekonominio dvigubo apmokestinimo pavojus, neatsižvelgiant ? kitoje valstyb?je nar?je taikom? bet kok? apmokestinim?. Tokiu atveju tam, kad dividend? gaunantys mokes?i? mok?tojai nerezidentai nepatirt? laisvo kapitalo jud?jimo apribojimo, kuris iš esm?s draudžiamas SESV 63 straipsniu, dividendus išmokan?ios bendrov?s rezidavimo valstyb? turi užtikrinti, kad pagal jos nacionalin?s teis?s numatyt? apmokestinimo grandin?s arba ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo ar sušvelninimo mechanizm? mokes?i? mok?tojų nerezident? vertinimas b?t? toks pats kaip ir rezident? (šiuo klausimu žr. Nutarties *Tate & Lyle Investments*, C?384/11, EU:C:2012:463, 32 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

69 Pagrindin?se byloje reikia konstatuoti, kad Nyderland? Karalyst? nusprend? ?gyvendinti savo kompetencij? mokes?i? srityje bendrovi? reziden?i? kitose valstyb?se nar?se reziduojantiems mokes?i? mok?tojams išmokam? dividend? atžvilgiu. Tod?I šiuos dividendus gaunan?i? mokes?i? mok?tojų nerezident? pad?tis yra panaši ? mokes?i? mok?tojų rezident? pad?t?, kiek tai susij? su bendrovi? reziden?i? išmokam? dividend? apmokestinimo grandin?s pavojumi (pagal analogij? žr. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C?487/08, EU:C:2010:310, 53 punkt?; Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C?284/09, EU:C:2011:670, 58 punkt? ir Nutarties *Tate & Lyle Investments*, C?384/11, EU:C:2012:463, 33 punkt?).

70 Vyriausybi?, pateikusi? savo pastabas Teisingumo Teismui, argumentai, išplauk? iš Sprendimo *Truck Center* (C?282/07, EU:C:2008:762), pagal kur? mokes?i? mok?tojų rezident? ir mokes?i? mok?tojų nerezident? skirtingas vertinimas atspindi tik skirting? mokes?i? mok?tojų pad?t?, kai pirmieji gali dividend? mokest? ?skaityti ? kit? mokest?, o antrieiems šis dividend? mokestis yra galutinio pob?džio mokestis, turi b?ti atmesti. Aišku, byloje, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, Teisingumo Teismas sutiko, kad pajam? iš kapitalo gav?jams taikant skirtingus apmokestinimo b?dus, atsižvelgiant ? tai, ar jie yra rezidentai, ar nerezidentai, šis skirtingas vertinimas susij?s su pad?timi, kuri n?ra objektyviai panaši (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Truck Center*, C?282/07, EU:C:2008:762, 41 punkt?). Teisingumo Teismas nusprend?, jog kadangi šis skirtingas vertinimas neb?tinai sukuria gav?jams rezidentams pranašum?, jis n?ra ?sisteigimo

laisvės apribojimas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Truck Center*, C-282/07, EU:C:2008:762, 49 ir 50 punktus).

71 Tačiau reikia konstatuoti, kad, pirma, pagrindinėse byloje tariamas apribojimas kyla ne dėl skirtingų išieškojimo technikų, taikomų mokesčių mokytojams rezidentams ir mokesčių mokytojams nerezidentams, bet dėl lengvatos, kuri taikoma mokesčių mokytojams rezidentams ir netaikoma mokesčių mokytojams nerezidentams.

72 Kita vertus, byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), nagrinėjamas mokestis prie pajamų šaltinio buvo renkamas tik nuo bendrovėms nerezidentams sumokėtų palūkanų. Tačiau pagrindinėse byloje pagal taikytus teisės aktus tiek mokesčių mokytojams rezidentams, tiek mokesčių mokytojams nerezidentams taip pat taikomas dividendų mokestis, t. y. mokestis prie pajamų šaltinio.

73 Todėl tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėse byloje, mokesčių mokytojų rezidentų, apmokestinamų pajamų mokesčių ar pelno mokesčių, ir mokesčių mokytojų nerezidentų, apmokestinamų dividendų mokesčių prie pajamų šaltinio, skirtingas vertinimas negali būti pateisinamas atitinkamos padėties skirtumu taikant SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą. Iš tiesų, taikant šią nuostatą, nepakanka vien atsižvelgti į dividendų mokestį, analizė turi apimti visų fizinio asmens pajamų ar juridinio asmens pelno, atsirandančių iš Nyderlanduose steigtą bendrovę akcijų turėjimo, apmokestinimą.

74 Iš to matyti, kad jei dividendų mokestis prie šaltinio išskaičiuoja valstybė narė nuo šioje valstybėje steigtos bendrovės išmokėtų dividendų, mokesčių mokytojo nerezidentų ir mokesčių mokytojo rezidentų vertinimo mokesčių tikslais palyginimas turi būti atliekamas atsižvelgiant, pirma, į mokesčių mokytojo nerezidentų mokėtą dividendų mokestį ir, antra, mokesčių mokytojo rezidentų mokėtą pajamų ar pelno mokestį, į kurio mokesčio bazę įtrauktos pajamos iš akcijų, nuo kurių mokami dividendai.

Dėl pateisinimo, kylančio iš sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo taikymo

75 Trečiaisiais klausimais byloje C-14/14 ir C-17/14 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės klausia, ar galimas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisintas mokesčių mokytojo rezidavimo valstybės narės nuostatos arba šios valstybės narės ir dividendų šaltinio valstybės narės sudarytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo neutralizuojamuoju poveikiu. Be to, byloje C-17/14 šis prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas klausia, siekdamas įvertinti, ar tokia sutartis neutralizuoja tokio apribojimo poveikį, ar tokiu atveju, jei nerezidentų nepalankios padėties negalima kompensuoti tais metais, kuriais gauta dividendų, tokia galimybė kompensuoti egzistuoja vėlesniais metais.

76 Reikia priminti, kad Sąjungos lygmeniu nesant suvienodinimo ar suderinimo priemonių valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimo kriterijus, kad, be kita ko, būtų pašalintas dvigubas apmokestinimas, ir kad šio pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimas yra teisėtas Teisingumo Teismo pripažintas principas (žr., be kita ko, Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 27 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

77 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad valstybė narė, siekdama išvengti pagal Sutartį jai tenkančių sąsipareigojimų, negali remtis tuo, jog egzistuoja lengvata, kuri vienašališkai suteikia kita valstybė narė (Sprendimo *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, 78 punktą).

78 Tačiau negalima atmesti tikimybės, kad valstybei narei pavyksta užtikrinti sąsipareigojimą pagal Sutartį laikymąsi, su kita valstybe nare sudarius sutartį dėl dvigubo apmokestinimo

išvengimo (Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, 71 punktą; Sprendimo *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, 79 punktą ir Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-487/08, EU:C:2010:310, 58 punktą).

79 Vis dėlto šiuo tikslu būtina, kad taikant tokią sutartį galima kompensuoti iš nacionalinės teisės aktų kylančio skirtingo vertinimo pasekmes. Taigi Teisingumo Teismas nusprendė, kad skirtingas dividendų, išmoktų kitoje valstybėje narėje steigtoms bendrovėms, ir dividendų, išmoktų bendrovėms rezidentams, vertinimas išnyksta tik tada, kai taikant nacionalinės teisės aktus mokesčių pajamų šaltinio galima įskaityti kitoje valstybėje narėje mokėtą mokestį viso skirtumo pagal nacionalinės teisės aktus apimtimi (žr. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-487/08, EU:C:2010:310, 59 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

80 Šiuo klausimu primintina, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog tam, kad būtų pasiektas neutralizavimo tikslas, taikant atskaitymo metodą turi būti galima visų dividendų šaltinio valstybėje narėje nuo dividendų išskaičiuotą mokestį atskaityti iš dividendų gaunančio mokesčio mokėjo rezidavimo valstybėje mokėtino mokesčio taip, kad jei šie dividendai galiausiai būtų apmokestinami daugiau nei šis dividendų šaltinio valstybės narės rezidentas gauti dividendai, ši didesnė mokesčių našta galėtų būti priskirta jau nebe šiai valstybei narei, bet dividendų gaunančio bendrovės rezidavimo valstybei, kuri pasinaudojo galiojimo apmokestinti (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, EU:C:2010:310, 60 punktą).

81 Šiuo atveju, kalbant apie byloje C-14/14 nagrinjamą situaciją, kylančią taikant Belgijos ir Nyderlandų sutartį, yra aišku, kad pagal šios sutarties 23 straipsnio 1 dalį Nyderlanduose sumoktą mokestį turi įskaityti Belgijos institucijos pagal Belgijos teisę.

82 Kadangi tokį įskaitymą vienašališkai taiko Belgijos Karalystė, Nyderlandų Karalystė negali pagal šio sprendimo 77 punkte primintą teismo praktiką remtis šia sutartimi teigdama, kad ji neutralizavo nagrinjamą apribojimą.

83 Be to, iš Teisingumo Teismo turimos medžiagos matyti, kad nors Belgijos teisės aktai leidžia iš apmokestinamųjų pajamų bazės kaip išlaidas atskaityti užsienyje sumoktą mokestį prieš taikant 25 % mokesčio tarifą Belgijoje steigusio mokesčio mokėjo gautai neto dividendų sumai, toks atskaitymas visiškai nekompensuoja galimo laisvo kapitalo judėjimo dividendų šaltinio valstybėje narėje poveikio. Šiuo klausimu byloje C-14/14 X per Teisingumo Teismo posėdį reikalavo kompensacijos, kurios suma sudarytų apie ketvirtadalį dividendų mokesčio, kurį ji sumokėjo Nyderlanduose.

84 Todėl tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė byloje C-14/14, reikia manyti, kad galimas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas negali būti pateisintas Belgijos ir Nyderlandų sutarties poveikiu.

85 Dėl byloje C-17/14 nagrinjamų situacijų, kylančių taikant Prancūzijos ir Nyderlandų sutartį, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad galimas apribojimas buvo visiškai neutralizuotas Prancūzijoje įskaičius visų dividendų mokestį už 2000–2007 mokesčius metus. Todėl reikia nuspręsti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimai susiję tik su *Société Générale* Nyderlanduose 2008 m. sumokto dividendų mokesčio mokesčiniu vertinimu.

86 Šiuo klausimu iš šios sutarties 24 straipsnio B dalies b punkto pirmos pastraipos matyti, kad, kiek tai susiję su dividendais, kurie buvo apmokestinti Nyderlandų mokesčiu, Prancūzijos Respublika joje reziduojantiems mokesčio mokėjtojams, gaunantiems tokią pajamą, suteikia mokesčio kreditą, lygų Nyderlandų mokesčio sumai. Todėl, kadangi antroje šios nuostatos pastraipoje numatyta, kad šio kredito suma negali viršyti Prancūzijoje surinkto mokesčio nuo

nagrinėjimą pajamų sumos, žinant, kad visas Nyderlanduose sumokėtas dividendų mokestis nebus neutralizuotas, o tai neatitinka Teisingumo Teismo praktikos, minėtos šio sprendimo 79 punkte, reikalavimų. Tačiau nacionalinis teismas turi patikrinti, ar taip yra pagrindiniuose bylose nagrinėjimu atveju.

87 Todėl reikia nuspręsti, kad tokiais aplinkybėmis, kokios susiklostė bylose C-17/14, be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui patikrinus, galimas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas negali būti laikomas pateisinamu Prancūzijos ir Nyderlandų sutarties poveikiu.

88 Galiausiai, dėl klausimo, ar jei dividendų šaltinio valstybėje narėje išskaičiuotas dividendų mokestis negali būti visas įskaitytas mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybėje narėje už tuos metus, kuriais gauta dividendų, galimybės įskaityti vėlesniais metais gali neutralizuoti apribojimo poveikį, reikia konstatuoti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prašyme tvirtina, kad bylą iš esmės nagrinėjė teismai nenagrinėjo, ar tokia galimybės įskaityti Prancūzijoje buvo suteikta *Société Générale*, kiek tai susiję su Nyderlandų mokesčiu, sumokėtu už 2008 metus, ir ar tuo galima vėliau teisėtai remtis. Šiomis aplinkybėmis šis klausimas turi būti laikomas hipotetiniu ir todėl nepriimtiniu (Sprendimo *Pohotovos*, C-470/12, EU:C:2014:101, 27 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

89 Be to, reikia priminti, kad tuo atveju, kai sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo neleidžia neutralizuoti nagrinėjamo laisvo kapitalo judėjimo apribojimo poveikio, šis apribojimas prireikus vis dar gali pateisinti privalomieji bendrojo intereso pagrindai (žr., be kita ko, Nutarties *Tate & Lyle Investments*, C-384/11, EU:C:2012:463, 45 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Tačiau svarbu priminti, kad pagrindiniuose bylose nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei Nyderlandų vyriausybė nenurodė tokio pagrindą.

90 Šiomis aplinkybėmis pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstybės narės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindiniuose bylose, kuriais nustatomas bendrovės rezidentės tiek mokesčių mokėtojams rezidentams, tiek mokesčių mokėtojams nerezidentams išmokėtą dividendų apmokestinimas prie pajamų šaltinio, numatant šio mokesčio atskaitymo ar grąžinimo schemą tik mokesčių mokėtojams rezidentams, o mokesčių mokėtojams nerezidentams fiziniams asmenims ir bendrovėms šis mokestis yra galutinis mokestis, tiek, kiek mokesčių mokėtojų nerezidentų mokesčių našta, susijusi su šiais dividendais, patirta šioje valstybėje narėje, yra didesnė nei mokesčių mokėtojų rezidentų našta; tai pagrindiniuose bylose turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Siekdamas nustatyti šio mokesčio našta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas bylose C-10/14 ir C-14/14 turi atsižvelgti į rezidentų apmokestinimą, kiek tai susiję su visomis Nyderlandų bendrovių turimomis akcijomis per kalendorinius metus, ir į pagal nacionalinės teisės aktus neapmokestinamą kapitalą, o bylose C-17/14 – į išlaidas, tiesiogiai susijusias su realiu dividendų gavimu.

Tuo atveju, jei būtų nustatytas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, jis gali būti pateisinamas sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudarytos rezidavimo valstybės narės ir dividendų šaltinio valstybės narės, poveikiu su sąlyga, kad mokesčių mokėtojo rezidento šioje valstybėje narėje ir kitos valstybės narės rezidento skirtingas vertinimas, susijęs su dividendų apmokestinimu, išnyksta. Tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos bylose C-14/14 ir C-17/14, patikrinus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, jei jis būtų nustatytas, neturi būti laikomas pateisinamu.

## Dėl bylinėjimosi išlaidų

91 Kadangi šis procesas pagrindiniuose bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti



prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis 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:

**SESV 63 ir 65 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?se bylose, kuriais nustatomas bendrov?s rezident?s tiek mokes?i? mok?tojams rezidentams, tiek mokes?i? mok?tojams nerezidentams išmok?t? dividend? apmokestinimas prie pajam? šaltinio, numatant šio mokes?io atskaitymo ar gr?žinimo schem? tik mokes?i? mok?tojams rezidentams, o mokes?i? mok?tojams nerezidentams fiziniams asmenims ir bendrov?ms šis mokestis yra galutinis mokestis, tiek, kiek mokes?i? mok?toj? nerezident? mokes?i? našta, susijusi su šiais dividendais, patirta šioje valstyb?je nar?je, yra didesn? nei mokes?i? mok?toj? rezident? našta; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pagrindin?se bylose. Siekdamas nustatyti ši? mokes?i? našta?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas bylose C?10/14 ir C?14/14 turi atsižvelgti ? rezident? apmokestinim?, kiek tai susij? su visomis Nyderland? bendrovi? turimomis akcijomis per kalendorinius metus, ir ? pagal nacionalin?s teis?s aktus neapmokestinam? kapital?, o byloje C?17/14 – ? išlaidas, tiesiogiai susijusias su realiu dividend? gavimu.**

Tuo atveju, jei b?t? nustatytas laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas, jis gali b?ti pateisinamas sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudarytos rezidavimo valstyb?s nar?s ir dividend? šaltinio valstyb?s nar?s, poveikiu su s?lyga, kad mokes?i? mok?tojo rezidento šioje valstyb?je nar?je ir kitos valstyb?s nar?s rezidento skirtingas vertinimas, susij?s su dividend? apmokestinimu, išnyksta. Tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos bylose C?14/14 ir C?17/14, patikrinus prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas, jei jis b?t? nustatytas, neturi b?ti laikomas pateisinamu.

Parašai.

\* Proceso kalba: nyderland?.